

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Aplikace nepřímého zdanění v České republice a Rakousku

Application of Indirect Taxation in the Czech Republic and Austria

..

Student: Bc. Kateřina Baránková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová

Ostrava 2015

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Kateřina Baránková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: Aplikace nepřímého zdanění v České republice a Rakousku
Application of Indirect Taxation in the Czech Republic and Austria

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické aspekty nepřímých daní a proces jejich harmonizace v Evropské unii
 3. Právní úprava nepřímých daní v České republice a Rakousku
 4. Komparace uplatňování DPH a spotřebních daní v České republice a Rakousku
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DENIS, Cécile, Thomas HEMMELGARN a Brian SLOAN, eds. *Taxation Trends in the European Union. 2014 Edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. 314 s. ISBN 978-92-79-35672-8.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

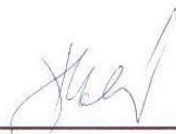
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 25.04.2015



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a č. 2,
dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

Dne 24. 4. 2015

A handwritten signature in cursive script, appearing to read 'Baránková', written over a horizontal line.

Bc. Kateřina Baránková

Obsah

1	Úvod.....	6
2	Teoretické aspekty nepřímých daní a proces jejich harmonizace v Evropské unii	8
2.1	Definice daně	8
2.1.1	Dělení daní.....	8
2.2	Nepřímé daně	9
2.2.1	Selektivní spotřební daně.....	10
2.2.2	Všeobecné spotřební daně	10
2.1	Harmonizace v oblasti nepřímých daní v EU.....	11
2.1.1	Daňová konkurence versus daňová harmonizace	11
2.2.3	Evropská unie	14
2.2.4	Legislativa EU v oblasti akcízů.....	15
2.2.5	Legislativa EU v oblasti daně z přidané hodnoty.....	19
3	Právní úprava nepřímých daní v České republice a Rakousku	23
3.1	Česká republika	23
3.1.1	Soustava daní v České republice.....	23
3.1.2	Platná úprava daně z přidané hodnoty.....	24
3.1.3	Spotřební a energetické daně	35
3.2	Rakousko	45
3.2.1	Soustava daní v Rakousku	46
3.2.2	Platná úprava daně z přidané hodnoty.....	47
3.2.3	Spotřební a energetické daně	52
4	Komparace uplatňování DPH a spotřebních daní v České republice a Rakousku	59
4.1	Srovnání daňového zatížení.....	59
4.1.1	Jednoduchá a složená daňová kvóta	60
4.1.2	Dílčí daňové kvóty nepřímých daní	63
4.2	Srovnání daně z přidané hodnoty	65

4.2.1	Registrační povinnost a zdaňovací období	67
4.2.2	Problematika stanovení místa plnění u dodání zboží.....	70
4.3	Srovnání spotřebních daní	78
4.3.1	Pohonné hmoty.....	78
4.3.2	Tabák	80
4.3.3	Alkohol	84
5	Závěr	88
	Seznam použité literatury.....	90
	Seznam zkratek	94
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Daně jsou jedním z druhů příjmů veřejných rozpočtů. Důkazy o jejich existenci sahají až k samým počátkům lidského společenství. Pomocí daní se dostává část finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému, a tím vzniká nástroj k provádění hospodářské politiky vlád jednotlivých zemí. Daně je možno dle způsobu platby rozdělit na přímé a nepřímé. Přímé daně odčerpávají část prostředků rovnou z důchodu či majetku poplatníků a jsou tak nepřevoditelné na jinou osobu, kdežto nepřímé zdanění spočívá v odvodu části peněžních prostředků poplatníků v nákupech služeb a zboží.

Cílem diplomové práce je analyzovat harmonizaci nepřímých daní v rámci Evropské unie a provést komparaci aplikace nepřímých daní v České republice a Rakousku ve vybraných oblastech. Práce by mohla být využita především českými subjekty, které obchodují s Rakouskem, ale také může sloužit jako pomůcka k získání důležitých informací pro všechny osoby, které se v rámci uskutečňování svých ekonomických činností, ale i v běžném životě, setkají s problematikou nepřímého zdanění v těchto dvou státech. Celá práce je systematicky rozdělena do tří hlavních kapitol.

V první kapitole bude pojednáno o základních pojmech z oblasti daňové teorie a to především s důrazem na daně nepřímé. Již od druhé poloviny 20. století, s nástupem globalizace, rostou tendence vedoucí ke spolupráci mezi státy. Jednou ze současných nejvýznamnějších ekonomických integrací je Evropská unie (dále jen EU). Mezi členské státy EU patří již od roku 1995 Rakousko a roku 2004, v dosud největším rozšíření EU spolu s dalšími devíti státy, přistoupila také Česká republika. Mezi základní cíle EU patří vytvoření jednotného vnitřního trhu, který je ovlivněn i daňovými systémy jednotlivých členských států. K naplnění tohoto cíle je tedy nutné, aby především v oblasti nepřímých daní, jejichž existence nejvíce ovlivňuje volný pohyb zboží a služeb, docházelo k daňové harmonizaci. Dále se tedy první kapitola bude zabývat právě zmíněnými snahami EU o harmonizaci a budou zde rozebrány nejdůležitější právní akty v této oblasti.

V rámci druhé kapitoly budou krátce představeny vybrané země a jejich současné daňové soustavy. Pozornost bude zaměřena především na rozbor

právních úprav spotřebních daní a daně z přidané hodnoty. Jelikož se mezi nepřímé daně řadí i daně energetické, bude v této části práce nastíněna i tato problematika.

Na praktickou stránku nepřímého zdaňování a aplikaci tohoto druhu daní v České republice a Rakousku bude zaměřeno v kapitole třetí. Jedním z nejpoužívanějších makroekonomických ukazatelů, pomocí kterých lze porovnávat daňové zatížení v různých státech, je daňová kvóta. Prvním krokem bude porovnání daňové zátěže v daných státech pomocí daňových kvót a jejich analýza. Dále bude následovat podrobnější srovnání zdanění akcízovaných výrobků a demonstrace zvolených rozdílů v uplatňování daně z přidané hodnoty na jednotlivých praktických příkladech.

Závěrem práce bude ucelené shrnutí zjištěných výsledků s důrazem na nejvýznamnější rozdíly v oblasti nepřímého zdanění a možná doporučení pro plátce, kteří obchodují s těmito členskými státy.

V diplomové práci bylo využito metod deskripce, komparace a analýzy. Pro přepočítání českých korun na eura bylo počítáno s kurzem 25,490 CZK/EUR vyhlášeným ČNB ke dni 1. 3. 2015.

2 Teoretické aspekty nepřímých daní a proces jejich harmonizace v Evropské unii

V úvodní kapitole budou definovány základní pojmy z oblasti daní se zaměřením na daně nepřímé, a to především z pohledu významu, funkce a úlohy těchto daní v ekonomice. Dále v této kapitole bude také rozebrán proces harmonizace nepřímých daní v EU.

2.1 Definice daně

Pojem daň není úplně jednoznačná záležitost a definice daně se v odborných literaturách vyskytuje více. Pro účely diplomové práce bude použita definice, podle které je daň **povinná, zákonem určená platba (částka) plynoucí do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje svou neekvivalentností a neúčelovostí**. Tyto platby mohou být buď pravidelné, nebo jednorázové (při splnění určitých skutečností). Neekvivalentností a neúčelovostí se rozumí, že daň je od poplatníka vybírána bez nároku na ekvivalentní protihodnotu a že není znám účel, na který budou vybrané prostředky použity.

Funkce daní v moderní ekonomice vyplývá z existence veřejných sektorů. Daň plní základní tři funkce, a to **funkci alokační, funkci redistribuční a stabilizační**. Funkce alokační je uplatňována z důvodů neefektivnosti trhu v alokaci zdrojů. Funkce redistribuční znamená přerozdělení důchodů, které jsou samostatným působením trhu nerovnoměrné. Daň tak přesunuje část důchodu od bohatých k chudým. Pomocí daní se také zmírňují cyklické ekonomické výkyvy. Tím pomáhají k zajištění dostačující zaměstnanosti, stability cenové hladiny a naplňují tak funkci stabilizační.¹

2.1.1 Dělení daní

Daně lze dělit podle řady kritérií. Dle Kubátová (2010) například:

- podle objektu jsou daně děleny na důchodové, z majetku a spotřeby,
- podle adresnosti jsou daně rozeznávány jako daně osobní a in rem²,

¹ Kubátová (2010)

² Daně in rem jsou daně, které nezohledňují platební schopnost poplatníka.

- podle vlastnosti veličiny, z které se daň platí, se daně dělí na kapitálové a běžné,
- podle daňového určení se rozlišují daně státní, municipální, vyšších územních celků a svěřené,
- podle stupně progrese jsou daně označovány jako proporcionální, progresivní a regresivní,
- podle druhu sazby jsou daně děleny na stanovené bez vztahu k daňovému základu, specifické a ad valorem.³

Nejčastější způsob klasifikace daní je ovšem podle způsobu placení daně, a to na daně **přímé a nepřímé**.

Daně přímé jsou odváděny z vlastního příjmu či majetku poplatníka, jsou adresné a také nepřenosné na jiný subjekt.

Daně přímé jsou dále děleny na:

- **daně důchodové**, které odčerpávají prostředky z různých druhů příjmů. Do této kategorie spadá daň z příjmů fyzických a daň z příjmů právnických osob,
- **a daně majetkové**, které zatěžují movitý a nemovitý majetek poplatníka. Patří sem např. daň z nemovitostí, daň silniční apod.

Daněmi nepřímými jsou odčerpávány části peněžních důchodů ekonomických subjektů při nákupech zboží a služeb. Avšak subjekt, který daně odvádí (plátce) není totožný se subjektem, který nese daňové břemeno (poplatník). Plátce tak legálně přenáší daň na poplatníka v cenách zboží a služeb.

Primárně se nepřímé daně dělí na:

- všeobecné a
- selektivní (tzv. akcízy).⁴

2.2 Nepřímé daně

Následující podkapitola se zaměří na teoretickou stránku nepřímých daní a jejich základní charakteristiky.

³ Kubátová (2010)

⁴ Široký (2008)

2.2.1 Selektivní spotřební daně

Selektivní spotřební daně jsou uvalovány na **vybrané výrobky**. Tyto výrobky jsou typické především tím, že poptávka po nich má nízkou elasticitu a tudíž výnos z těchto daní je relativně stabilní a předvídatelný. Tyto výrobky podléhají nejen selektivní spotřební dani, ale také všeobecné spotřební dani a mají tedy na rozdíl od jiných komodit výraznější daňové zatížení. Vysoké zdanění takových výrobků je ospravedlňováno jejich škodlivostí pro společnost (cigarety, alkohol). Akcízy jsou v převažující většině vybírány jednorázově u výrobce pevnou částkou na jednotku produkce.⁵

2.2.2 Všeobecné spotřební daně

Všeobecné daně z prodeje (obratové daně) by měli postihnout všechny výdaje ekonomických subjektů a jsou ukládány **ad valorem** (v % z ceny prodaného zboží).

Existují dva typy daní z prodejů:

- jednofázové neboli jednorázové a
- vícefázové neboli vícerázové.

Jednofázové daně jsou uvaleny na každý výrobek jen jednou a to na určitém stupni jeho zpracování. V závislosti na tom, ve které fázi se platí, jsou rozlišovány daně z maloobchodního obratu (při předání výrobku z maloobchodu konečnému spotřebiteli), daně z velkoobchodního obratu (při předání výrobku z velkoobchodu do maloobchodu) a nakonec daně výrobové (při vyskladnění výrobku od výrobce do velkoobchodu). Základem těchto daní je **hrubý obrat**.

Vícefázové daně jsou ukládány na výrobek ve všech fázích jeho výroby a prodeje. Tyto daně mohou být uloženy jako duplicitní (kaskádovité) a neduplicitní.

Daň ze spotřeby je duplicitní, když komodita je zdaňována u každého ze zpracovatelů, a to bez možnosti zpracovatelů odečíst si od daňového základu hodnotu vstupu. Takovou daní je **daň z obratu**, uplatňována u nás do roku 1948, ve vyspělých zemích pak před zavedením DPH. Reálné daňové zatížení se u kaskádovité daně odvíjí od počtu stupňů, jimiž výrobek od prvovýrobce ke

⁵ Šíroký (2008)

konečnému spotřebiteli projde, což je nespravedlivé a nevytváří jednotné konkurenční podmínky.

Neduplicitní daní je **DPH**. Ta odstraňuje duplicitu tím, že se vstupy již podruhé nezdaňují a dani podléhá pouze hodnota, které je přidaná zpracováním u daného plátce.

Mezi výhody DPH patří:

- neutralita, která spočívá v tom, že umožňuje zdanit spotřebu domácností a to s vyloučením výrobních vstupů a bez ohledu na počet stupňů zpracování komodity,
- možnost zdanění služeb,
- vyšší výnosnost pro stát a
- lepší použitelnost v mezinárodním obchodě.

Daň z přidané hodnoty má ovšem i své negativní stránky. Mezi ně se řadí:

- vysoké náklady na administrativu (náročná evidence),
- náročný přechod na novou daň,
- riziko spojené s možností růstu inflace a to především po zavedení této daně.⁶

2.3 Harmonizace v oblasti nepřímých daní v EU

Pro vytvoření jednotného vnitřního trhu pro členské země EU bylo zapotřebí postupně odstraňovat překážky a bariéry, které brání v obchodu. Mezi tyto bariéry patří zejména odlišné daňové systémy nepřímých daní, jelikož tyto daně mají podstatný vliv na efektivní fungování jednotného trhu zboží a služeb. Snahy o harmonizaci byly proto zaměřeny především na oblast daní z obratu a oblast akcízů.

2.3.1 Daňová konkurence versus daňová harmonizace

Nástupem globalizace dochází k přechodu od regionálních trhů k trhu celosvětovému. Tím, že se zvětšuje počet nadnárodních organizací a dochází v mezinárodním obchodě k výraznému přesunu kapitálu, zboží, služeb ale i osob, nastává problém střetu různých daňových systémů. Vystává tím základní otázka. Je potřeba, aby se tyto odlišné daňové systémy přibližovaly, popřípadě naprosto

⁶ Kubátová (2010)

harmonizovaly? Nebo jako nejefektivnější by mohla být tržní alokace či jinak řečeno připuštění konkurence do daňových systémů? Názory odborníků ani v tomto případě nejsou jednoznačné.⁷

Daňová koordinace a harmonizace

Vlivem rostoucího mezinárodního obchodu je sbližování daňových systémů a spolupráce daňových vlád jednotlivých zemí nutné už s primárního důvodu, a to zamezení daňových úniků, které by měli negativní důsledek pro příjmy z daní jednotlivých vlád.

Dle Širokého (2013) je možno mezinárodní spolupráci v daňové oblasti rozdělit dle hloubky na:

- daňovou koordinaci,
- daňovou aproximaci a
- daňovou harmonizaci.⁸

Koordinace daní je první stupeň sbližování a sjednocování daňových systémů na mezinárodní úrovni. Koordinací se rozumí vytváření bilaterálních (dvoustranných) a multilaterálních (vícestranných) schémat zdanění, které mají za cíl omezit arbitrážní obchody. Probíhá nejen v rámci EU, ale též na poli mezinárodních organizací. Důvodem uzavírání dohod či doporučení je zamezit praní špinavých peněz, omezit škodlivou daňovou konkurenci a také zajistit výměnu informací týkajících se daňových oblastí. Typickým výsledkem koordinace jsou tzv. vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění.⁹

Pod pojmem daňová aproximace je možno si představit tzv. přiblížení se jednotlivých daňových systémů. Nejde tedy o to, aby se v konečné fázi daňové soustavy naprosto sladili, ale o to, aby se pouze sbližovali.

Daňovou harmonizací se rozumí sladování národních úprav jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel všemi zeměmi, které jsou na harmonizaci zúčastněny.

⁷ Kubátová (2010)

⁸ Široký (2013)

⁹ Nerudová (2014)

Harmonizace probíhá ve třech fázích, přičemž nutně nemusí projít všemi fázemi. Mezi tyto fáze patří:

- stanovení daně, která bude harmonizována,
- provedení harmonizace daňového základu a
- harmonizace daňové sazby.¹⁰

Na harmonizaci můžeme také pohlížet jako na prostředek, díky kterému je možné dosáhnout jednotného trhu v rámci EU. V tomto kontextu můžeme rozlišit harmonizaci na pozitivní a negativní.

Pozitivní harmonizace spočívá v implementaci směrnic, přijetí nařízení či jiných legislativních aktů orgánů EU do národních legislativ jednotlivých členských států. Výsledkem jsou tedy stejná pravidla, která zavazují všechny členské státy.

Činností Soudního dvora EU (dále jen SD) vzniká tzv. *negativní harmonizace*. Úkolem SD je zajištění ochrany práva při výkladu a aplikaci zakládajících smluv a předpisů vydaných orgány EU. Judikáty SD jsou specifickým nástrojem sblížování daňových systémů. SD rozhoduje v oblastech daňových sporů a na základě daňové judikatury SD se činí opatření v národních daňových systémech země, která je účastníkem daného sporu. SD stanoví změnit daňové ustanovení pouze v daném státě. I když neexistuje výslovné stanovení závaznosti judikátů pro budoucí rozhodování, ve většině případů vycházejí rozsudky ze starších kauz. Vliv judikátu na harmonizaci především v oblasti přímých daní nabývá na významu. Je pravděpodobné, že tento trend bude i nadále pokračovat, a to především z důvodu, že schvalování právních norem vyžaduje jednomyslné přijetí všech členských států, což může být obtížné a zdlouhavé.

Daňová konkurence

Zastánci daňové konkurence preferují různé daňové systémy a hlavně různé sazby daně. Pomocí těchto odlišných sazeb se státy snaží přilákat do země nové investory. Konkurence v oblasti daní je prospěšná, protože vede vlády jednotlivých států (popřípadě regiony jednotlivých států) ke snižování daňového zatížení a šetření prostředků veřejných rozpočtů. Nadměrná harmonizace tedy může mít negativní následky a to v neefektivnosti celého systému a v nadbytečnosti vynaložených

¹⁰ Široký (2013)

prostředků. Pod pojmem daňová konkurence si nelze přestavit naprostý opak daňové harmonizace. I zastánci konkurence připouštějí pozitiva harmonizace a naopak. Nejčastěji uváděné přínosy a možná negativa těchto dvou směrů uvádí Tab. 2.1.

Tab. 2.1 Výhody a nevýhody daňové harmonizace a konkurence

	DAŇOVÁ KONKURENCE	DAŇOVÁ HARMONIZACE (KOORDINACE)
VÝHODY	Vytváření tlaku na snižování daňového zatížení	Omezení daňových úniků
	Vlády jsou nuceny šetřit a snižovat veřejné výdaje	Usnadnění volného pohybu zboží, služeb, práce a kapitálu
	Nižší zdanění poskytuje lepší podmínky pro ekonomický růst	Daňová harmonizace umožňuje efektivnější alokaci zdrojů
	Možnost vzniku a předávání nových praxí v daňové politice	Precizace sdílených principů
NEVÝHODY	Možnost přechodu daňového zatížení od vysoce mobilního kapitálu k méně mobilní práci, což může mít za důsledek negativní ovlivnění zaměstnanosti	Omezení suverenity států v oblasti fiskální politiky
	Není možné využití všech výhod jednotného vnitřního trhu	Možnost vyššího daňového zatížení z důvodu nefungující konkurence
	Nevhodná struktura veřejných výdajů. Více investičních pobídek pro přilákání kapitálu na úkor jiných veřejných výdajů	Možný růst veřejných výdajů a zpomalení růstu ekonomiky vlivem vyššího zdanění

Zdroj: Kubátová (2010), vlastní zpracování

2.3.2 Evropská unie

Evropská unie je hospodářské a politické společenství. Po posledním rozšíření, které proběhlo 1. 7. 2013, unii v současnosti tvoří 28 států. EU je založena na zásadách právního státu. Její činnost se odvíjí na základě smluv, které dobrovolně podepsaly všechny členské státy a vyslovily s nimi demokratický souhlas.

Zdroje unijního práva jsou děleny podle jejich síly na právo primární a sekundární. **Primární právo** tvoří především *zakládající smlouvy, přístupové a ostatní smlouvy*. Primárním právem je vymezena struktura, dále také pravomoci a základní principy Evropských společenství. Sekundární právní akty jsou tvořeny a schvalovány pouze na základě práva primárního. **Sekundární právo** je vytvářeno

legislativními akty orgánů EU a patří sem *nařízení, směrnice, rozhodnutí, stanoviska a doporučení*. Pro nařízení, směrnice a rozhodnutí platí, že mají právní závaznost, kdežto stanoviska a doporučení závazné nejsou.

Hlavním ekonomickým motorem Evropské unie je jednotný vnitřní trh, díky kterému je možný volný pohyb zboží, služeb a kapitálu. Pro tento jednotný trh je nutná spolupráce členských států i v daňové oblasti. Tato spolupráce je zakotvena již v základních smlouvách a je nadále rozšiřována.¹¹

2.3.3 Legislativa EU v oblasti akcízů

V procesu harmonizace nepřímých daní je kladen největší důraz na daň z přidané hodnoty. Ale i spotřební daně významným způsobem ovlivňují vzájemný obchod mezi členskými státy a rozdílné daňové zatížení těchto výrobků by mohlo mít za následek narušení hospodářské soutěže. V počátcích snahy o harmonizaci akcízů byl prvotním problémem stanovit okruh výrobků, jež by měly být zatíženy spotřební dani, a to z důvodů rozdílných systémů akcízů v členských zemích.

Stanovení vybraných výrobků, které mají být podrobeny akcízům, určila **Směrnice 72/43/EHS**. Ta zadala také povinnost všem členským státům tento systém přijmout a dále zrušit všechny ostatní akcízy. Výjimku tvořily pouze ty akcízy, které se obejdou bez hraniční kontroly, či které nevyžadují další následné náklady mezinárodního obchodu. Mezi výrobky, které dle směrnice mají být podrobeny selektivní spotřební dani, patří:

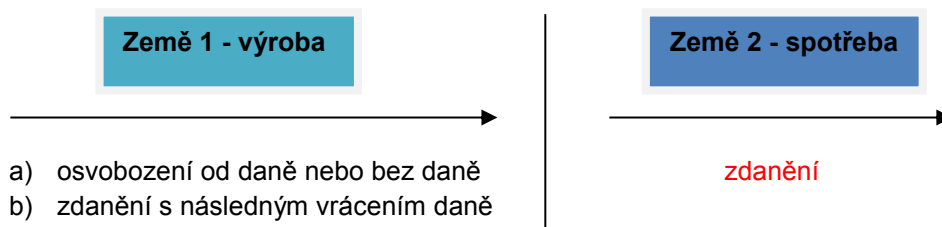
- **minerální oleje,**
- **tabák,**
- **lihoviny,**
- **pivo**
- **a víno.**

Za pravidlo, podle kterého se určí místo zdanění, byl vybrán princip **podle země určení**. Tento princip spočívá v tom, že se daň z výrobku vybere v zemi spotřeby a to podle příslušných národních sazeb. V případě nákupu zboží, jež podléhá zdanění selektivní spotřební daní jednotlivci, je využíván **princip země**

¹¹ Široký (2013)

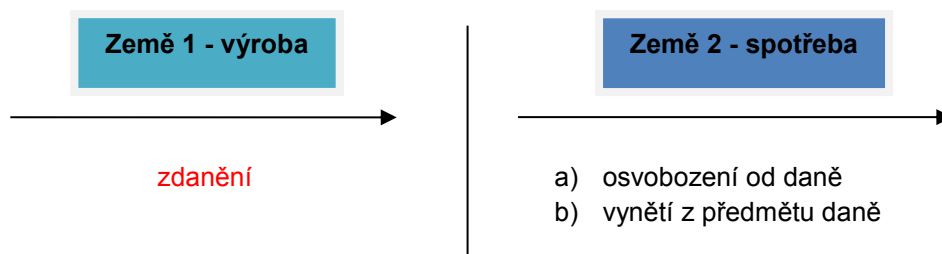
původu. V takové situaci osoby zaplatí daň v zemi původu a nemohou uplatnit nárok na vrácení daně při vývozu, ale ve vlastní zemi již daň neodvádí.

Obr. 2.1 Princip země spotřeby (určení)



Zdroj: Svátková (2009, s. 29)

Obr. 2.2 Princip země původu (výroby)



Zdroj: Svátková (2009, s. 29)

K významnému přelomu v oblasti harmonizace akcíů však došlo až počátkem devadesátých let minulého století. Dnem 1. 1. 1993 totiž nabyla účinnosti **Směrnice 92/12/EHS**, která je také označována jako tzv. horizontální směrnice. Tato směrnice stanovovala základní úpravu v oblasti akcíů. V jejích ustanovení byl určen především režim pro vybírání daně, dále upravovala výrobu, zpracování, přepravu a držení výrobků podléhajících akcíů. Důležitým pojmem zavedeným uvedenou směrnicí byl také termín autorizovaný daňový sklad a Jednotný celní sazebník. V rámci autorizovaných daňových skladů se mohou akcíované výrobky pohybovat na území členských států bez povinnosti odvádět daň.

Tuto směrnici v roce 2010 nahradila nová horizontální **Směrnice 2008/118/ES**. Kromě nahrazení definic některých vybraných pojmů se ve směrnici objevuje ustanovení o elektronickém správním dokladu při přepravě zboží. **Rozhodnutím č. 1152/2003/ES** byl zaveden elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (EMCS). Tento systém umožňuje lepší kontrolu a řízení přepravy vybraných výrobků a využívá elektronický podpis a

přístupová práva jednotlivých oprávněných úředníků, díky kterým je zajištěna bezpečnost jeho používání.

Směrnice 2008/118/ES dále odkazuje na tzv. „strukturální směrnice“, které vymezují základy daně akcízů a „směrnice o sazbách“, které stanovují konkrétní minimální sazby, jež mají být uvaleny na vybrané výrobky.¹²

Minerální oleje

Minerální oleje patří v oblasti akcízů k těm nejvýnosnějším. Jde taky především o to, že není zdaněn jen konečný produkt, ale zdanění podléhají také vstupy. Původními směrnicemi, které upravovaly zdanění energetických produktů a energií byla Směrnice 92/81/EHS a navazující Směrnice 92/82/EHS. **Směrnice rady 2003/96/ES** ze dne 27. 10. 2003 však nahrazuje výše zmíněné směrnice a mění strukturu rámcových předpisů Společenství.

Touto směrnicí jsou ustanoveny *minimální sazby akcízů pro energetické produkty*, a to podle účelu použití. Tato směrnice se ovšem nevztahuje na zdanění tepla na výstupu, a to z důvodů výskytu takřka minimální škodlivé konkurence mezi členskými státy v této oblasti.¹³

Láh a alkoholické nápoje

Problematikou zdanění lihu a alkoholických nápojů se zabývá **Směrnice 92/83/EHS**, která zatím nebyla nahrazena žádnou novou směrnicí, jelikož získání společných postojů evropských států v této oblasti je složité. Hlavními důvody je především existence státních monopolů v oblasti prodeje alkoholu a také snahy o co nejmenší daňové zatížení národních alkoholických nápojů.

Směrnicí 92/84/EHS jsou stanoveny minimální hranice sazeb, kterými jsou zatíženy výrobky z lihu a alkoholické nápoje. Základem pro daň z lihu byl určen objem alkoholu, u vína a meziproductů se za základ považuje objem konečného výrobku a piva se daň určuje z optické koncentrace nebo objemové koncentrace.¹⁴

¹² Široký (2013)

¹³ Široký (2013)

¹⁴ Široký (2013)

Cigarety a tabákové výrobku

Historicky první směrnici zabývající se oblastí akcízů z cigaret a tabákových výrobků byla Směrnice 72/464/EHS, která stanoví obecná ustanovení o spotřebních daních z tabákových výrobků a zvláštní ustanovení o struktuře spotřebních daní z cigaret. Směrnice 79/32/EHS pak obsahuje především definice různých skupin tabákových výrobků.

K odlišnému rozdělení výrobků z tabáku došlo v ustanoveních **Směrnice 95/59/ES** o daních jiných než obrátových, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, a to na:

- cigarety,
- doutníky a doutníčky
- a tabák ke kouření.¹⁵

Změnu výše uvedených směrnic pak roku 2010 zapříčinilo přijetí Směrnice 2010/12/EU. Kodifikací této směrnice pak byla směrnice **2011/64/EU, o sazbách spotřebních daní z tabákových výrobků**. Vznikl tak nový platný předpis pro zdanění cigaret a tabákových výrobků a byly zrušeny veškeré předchozí směrnice.¹⁶

Informační povinnosti

V oblasti akcízů je důležitá spolupráce mezi členskými státy především v zajištění poskytování informací mezi členskými státy. Tuto problematiku řeší **Nařízení č. 2073/2004** o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, kterým byla doplněna Směrnice 92/12/EHS.

Důležitým bodem je stanovení povinnosti všem členským státům vytvořit „ústřední kontaktní orgán“, který převezme zodpovědnost za výměnu údajů, který bude řídit elektronický systém včasného varování a také projednávání a vyřizování žádostí obdržených od jiných členských států.¹⁷

¹⁵ Široký (2012)

¹⁶ Široký (2012)

¹⁷ Široký (2013)

2.3.4 Legislativa EU v oblasti daně z přidané hodnoty

Prvním krokem harmonizace bylo zavedení daně z přidané jako jediné akceptovatelné všeobecné obrátové daně ve všech zemích Evropského společenství. Dále pak byla pozornost zaměřena na harmonizaci zákonů upravujících tuto daň v jednotlivých zemích a přiblížení sazeb.

Jako první byla přijata Směrnice 67/227/EHS . Význam této směrnice spočíval především v uložení povinnosti všem členským státům nahradit dosavadní systémy daně z obrátu systémem daně z přidané hodnoty. Termín zavedení byl stanoven na 1. ledna roku 1970. Tento cíl ovšem naplněn nebyl a lhůta byla následně prodlužována navazujícími směrnicemi.

Druhá směrnice 67/228/EHS obsahovala definici předmětu daně z přidané hodnoty a také obsahovala výčet základních pojmů v oblasti DPH, jako například místo plnění, prodej zboží a poskytování služeb.

Další tři směrnice, které prodlužovaly časové lhůty pro zavedení daně z přidané hodnoty, byly přijaty především z důvodů obav některých členských zemí o nenaplnění příjmové stránky veřejných rozpočtů.

Přelomovou směrnicí se stala **Šestá směrnice 77/388/EHS**, Tou byly stanoveny již konkrétnější pravidla pro úpravu daně z přidané hodnoty a zúžila tím prostor členským státům pro odchylky ve vlastní úpravě této daně. Důvodem pro sladění legislativy členských států v oblasti DPH bylo především zajištění financování Společenství z tzv. třetího zdroje, který vycházel právě z výnosů této daně v jednotlivých členských státech.

Tato významná směrnice byla mnohokrát novelizována a prodělala v průběhu času podstatné změny. Právě pro lepší přehlednost se v roce 2006 rozhodlo o jejím přepracování a nahrazení směrnicí novou, a to **Směrnicí 2006/112/ES**, která obsahuje 15 hlav a 12 příloh a stala se novým platným předpisem harmonizace DPH. Směrnice upravuje například předmět daně, územní působnost, místa zdanitelných plnění, osoby povinné platit daň, základ daně a sazby daně.

Nová směrnice 2006/112/ES byla do dnešní doby upravena následujícími důležitými novelizacemi:

- Směrnice 2008/117/ES se týká změn v souhrnném hlášení.
- Směrnice 2009/47/ES, která změnila některé přílohy. Především zrušila z důvodu nadbytečnosti přílohu IV a její obsah začlenila do přílohy III. Jde zejména a zahrnutí, služeb, u kterých je vysoký podíl lidské práce, do zdanitelných plnění, u nichž je možnost uplatnit sníženou sazbu daně.
- Směrnice Rady 2009/69/ES, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2009/112/ES o společném systému DPH. Směrnice se zabývá stanovením pravidel dovozu, dodání a místem zdanění u plynu a elektrické energie.
- Směrnice 2010/23/ES umožňuje přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.
- Směrnice 2010/45/ES, v jejich ustanovení je zakotvena možnost tzv. zjednodušené fakturace a odvodu daně až po přijetí platby za dodání zboží nebo za poskytnutí služby. Jde především o pomoc malým a středním podnikům, které mohou mít problémy s odvodem daně před obdržení platby.
- Směrnice Rady 2010/88/ES , která stanovuje trvalou povinnost dodržovat minimální sazbu základní sazby daně, kterou členské státy nesmějí stanovit pod úroveň 15 %.
- Směrnice Rady č. 2013/43/EU, kterou se mění ustanovení směrnice 2006/112/EU v oblasti volitelného a dočasného používání mechanismu přenesení daňové povinnosti u dodání některého zboží a u poskytnutí některých služeb, u kterých je vysoké riziko podvodů.
- Směrnice Rady č. 2013/42/EU, kterou se mění ustanovení v okruhu zabývajícím se mechanismem rychlé reakce proti podvodům u daně z přidané hodnoty.¹⁸
- Směrnici Rady 2013/61/EU se mění směrnice 2006/112/ES a 2008/118/ES, pokud jde o francouzské nejvzdálenější regiony, zejména Mayotte. Namísto statusu zámořské země je Mayotte získává směrnici status nejvzdálenějšího regionu. Po této změně se na Mayotte vztahují předpisy Unie.¹⁹

Informační povinnosti k DPH

Daň z přidané hodnoty je významná nejen z titulu daňového odvodu členskými zeměmi, ale také z titulu jednoho ze zdrojů financování EU. Z toho vyplývá, že úprava

¹⁸ Široký (2013)

¹⁹ Směrnice Rady 2013/61/EU

a zajištění kooperace a výměny informací mezi jednotlivými členy společenství je neméně důležitá. Touto oblastí se jako první zabývá směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány jednotlivých států. Původně směrnice ošetřovala problematiku pouze u přímých daní. Směrnicí **79/1070/EHS** ovšem bylo pole působnosti rozšířeno i na daň z přidané hodnoty. Nejzazší termín implementace do legislativy států společenství byl stanoven na 1. 1. 1981. Hlavním cílem směrnice je především omezení a zabránění daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a vytvoření podmínek pro správné vyměřování a výběr daně z přidané hodnoty.

Převratným okamžikem se stalo zavedení jednotného vnitřního trhu dne 1. 1. 1993. Obchody mezi členskými státy od té chvíle již nepodléhají celním kontrolám. Nařízením Rady č. 218/92, dále pak také nařízením Rady č. 3330/91, došlo ke stanovení povinnosti zavést daňové identifikační číslo, datový systém VIES a také kontrolní statistický systém INTRASTAT.

a) Daňové identifikační číslo (DIČ)

Všem členským státům je přidělen národní kód, který je uveden před identifikačním číslem samotného daňového subjektu. Dokumentem potvrzujícím přidělení daňového identifikačního čísla je písemné osvědčení o daňové registraci. České republice byl přidělen kód „CZ“ a Rakousku „AT“.

b) Datový systém EU VIES („VAT Information Exchange System“)

Prostřednictvím datového systému VIES je možné ověřit, zda je firma či jiný subjekt registrován k dani v určité zemi. Systém je také důležitý pro vlády jednotlivých zemí, pomocí kterého si daňové správy vyměňují informace o intrakomunitárním dodání zboží a také služeb,

c) Intrastat

Jde o kontrolní systém, prostřednictvím kterého je zajištěn dozor nad pohybem zboží mezi členskými státy. Subjekty mají povinnost podávat měsíčně souhrnné hlášení o dodání a pořízení zboží v rámci intrakomunitárního plnění. Intrastat sleduje pohyb zboží, které bylo odesláno z daného státu do jiného členského státu, přičemž skutečně přestoupilo státní hranici a zboží, které bylo přijato

do daného státu z jiného členského státu pod stejnou podmínkou skutečného přestupu státní hranice.

Práh pro povinnost vykazování v Intrastatu je v České republice ve výši **8 000 000 Kč** (291 015 €) pro odeslané i přijaté zboží. V Rakousku je limitní hranice ve výši **750 000 €** stejně pro přijaté i odeslané zboží. Osobám, které jsou registrováni k DPH nebo osobám, které jsou identifikovány k dani, se povinnost zakládá, když daný práh překročí v období jednoho kalendářního roku.

Zásadami Intrastatu se zabývá nařízení Komise č. 96/2010. Souhrnná hlášení podávají subjekty (dodavatel i odběratel) zvlášť, nezávisle na sobě. Každý daňový subjekt nese sám plnou zodpovědnost za správné vyplnění hlášení. Vykazování v hlášeních má ve všech státech stejnou strukturu dat a zásilky jsou rozlišeny druhově, chronologické členění se neuplatňuje. U sestavení souhrnných hlášení se vychází z okamžiku skutečného příjmu či odeslání daného zboží, okamžik fakturace v tomto případě nehraje roli.²⁰

²⁰ Široký (2012)

3 Právní úprava nepřímých daní v České republice a Rakousku

V následující části budou popsány daňové soustavy České republiky a Rakouska. Rozebrány pak budou především legislativní předpisy, které v daných zemích upravují daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně energetické.

3.1 Česká republika

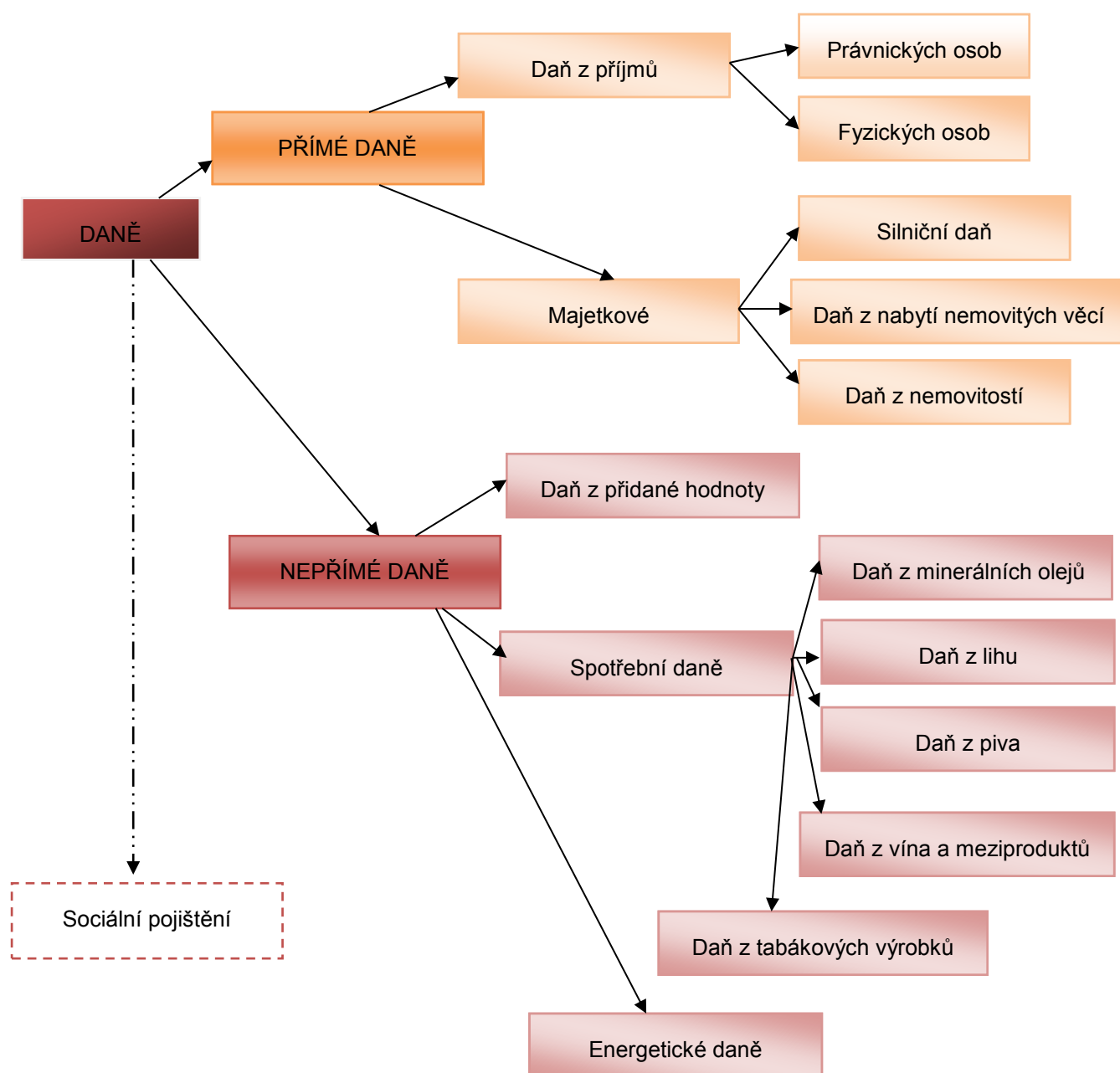
Česká republika vznikla dne 1. ledna roku **1993**. Je vnitrozemním státem o rozloze přibližně 78,8 tis. km², který sousedí na západě s Německem, na severu s Polskem, na východě se Slovenskem a na jihu s Rakouskem. Česká republika je tvořena třemi historickými oblastmi a to Čechami, Moravou a Slezskem. Ústavně se ale Česká republika dělí na 14 samosprávných celků, které se označují jako kraje. Hlavním městem se stala Praha a počet obyvatel České republiky se pohybuje okolo 10,5 milionů.

3.1.1 Soustava daní v České republice

Soustava daní v České republice byla uzákoněna k 1. 1. 1993 a je tvořena daněmi přímými a nepřímými, viz Obr. 3.1. Zákony upravující daň dědickou a darovací byly v České republice zrušeny k 1. 1. 2014 na základě zákonného opatření Senátu č. 340/2014 Sb. a opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Obě tyto daně byly převedeny do daně z příjmu.²¹

²¹ Vančurová a Láchová (2014)

Obr. 3.1 Základní soustava daní v České republice



Zdroj: Vančurová a Láchová (2014), vlastní zpracování

3.1.2 Platná úprava daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je v ČR nejvýznamnější, nejvýnosnější, ale také nejsložitější daní. Byla zavedena roku 1993 a nahradila do té doby uplatňovanou daň z obratu. Je proto jednou z historicky nejmladších zavedených daní. Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. **235/2004 Sb.**, o dani z přidané hodnoty, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH). Zákon je především díky snahám EU harmonizovat tuto nepřímou daň a díky měnícím se vládním politikám často novelizován. Poslední novelizace proběhly na základě zákona č. 196/2014 Sb., zákona č. 262/2014 Sb. a zákona č. 360/2014 Sb.

Základní pojmy zákona o DPH

Pro účely diplomové práce je třeba uvést některé ze základních pojmů zákona o DPH, které jsou uvedeny v § 3, § 4 a § 5.

Tuzemskem se dle § 3 odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozumí území České republiky.

Členský stát je podle § 3 odst. písm. b) území členského státu EU (výjimkou jsou území, pro které neplatí Smlouva o EU a Smlouva o fungování EU).

Za **třetí zemi** se ve smyslu § 3 odst. 1 písm. d) rozumí území mimo území Evropské unie.²²

V § 4 odst. 1 zákona o DPH je stanoveno, že:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí:

- a) **úplatou** částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně,
- b) **jednotkovou cenou** cena za jednotku množství zboží nebo cena služby,
- c) **daní na výstupu** daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění,
- d) **nadměrným odpočtem** daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně,
- e) **správcem daně** příslušný finanční úřad,
- f) **osobou registrovanou k dani osoba**, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy,

²² Zákon o DPH.

- g) **zahraniční osobou osoba**, která nemá na území EU sídlo ani místo pobytu.²³

Za **zboží** se dle § 4 odst. 2 zákona o DPH považují věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Dále se zbožím rozumí právo stavby, živá zvířata a lidská těla či části lidských těl. Zbožím nejsou pro účely DPH peníze ani cenné papíry.²⁴

Ekonomickou činností se ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH rozumí soustavná činnost obchodníků, výrobců a osob, které poskytují služby.

Osobu povinnou k dani vymezuje § 5 odst. 1 zákon o DPH jako fyzickou nebo právnickou osobu uskutečňující ekonomickou činnost. Osobou povinnou k dani je také právnická osoba, která sice nebyla založena ani zřízena za účelem podnikání, ale uskutečňuje ekonomickou činnost.²⁵

a) Předmět daně

Samotný předmět daně z přidané hodnoty je v zákoně o DPH charakterizován v § 2 a v § 2a. Předmět daně je vymezen pozitivně i negativně. Uskutečněná a přijatá plnění je tak možno rozdělit na plnění, která jsou předmětem a plnění, která předmětem této daně nejsou.

1) Za plnění, která jsou předmětem daně, je považováno:

- poskytnutí služby osobou povinnou k dani z jiného členského státu nebo zahraniční osobou povinnou k dani,
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu osobou povinnou k dani v rámci ekonomických aktivit uskutečněných v tuzemsku nebo právnickou osobou, která není povinná k dani,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu EU osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží, u kterého je místo plnění v tuzemsku,
- dodání zboží nebo
- poskytnutí služby.

²³ Zákon o DPH.

²⁴ Zákon o DPH.

²⁵ Zákon o DPH.

Dodání zboží a poskytnutí služby ovšem musí uskutečnit osoba, která je osobou povinnou k dani (dále jen OPD), za úplatu, v rámci její ekonomické činnosti a plnění musí být uskutečněno v tuzemsku. Plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelným plněním, pokud nejsou od této daně osvobozeny.²⁶

Dodání zboží je jedno z nejčastějších plnění a rozumí se jím převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podrobně je dodání zboží dále upraveno v § 13 zákona o DPH.

Za poskytnutí služby se pak považují všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Problematikou poskytování služeb se podrobněji zabývá § 14 zákona o DPH.

Dle § 16 zákona o DPH je pořízení zboží z jiného členského státu (dále jen JČS) nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník a to dále za podmínky, že je zboží pořízeno od osoby, která je registrovaná k dani v JČS a nejedná se o osobu osvobozenou, a že zboží je skutečně přepraveno nebo odesláno z tohoto JČS do tuzemska nebo JČS.

V § 20 zákona o DPH je stanoveno, že za dovoz zboží se považuje vstup zboží na území Evropského společenství ze třetí země.²⁷

2) Mezi plnění, která nejsou předmětem daně, podle § 2a zákona o DPH patří:

- pořízení zboží z jiného členského v případě, že by toto dodání zboží bylo v tuzemsku osvobozeno od daně nebo v členském státě odeslání zboží či zahájení přepravy spadá takové zboží pod zákonem stanovený zvláštní režim²⁸,
- pořízení zboží z jiného členského státu, pokud **úhrnná hodnota zboží**²⁹ bez daně nepřekročí v příslušném, ani v bezprostředně předcházejícím roce částku 326 000 Kč a zároveň je toto zboží pořízeno OPD se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, je osvobozenou osobou, jež není plátcem, OPD, jejíž plnění jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet, OPD, na

²⁶ Zákon o DPH.

²⁷ Zákon o DPH.

²⁸ Zákon o DPH.

²⁹ Do celkové hodnoty zboží se dle § 2a odst. 3 zákona o DPH nezahrnuje hodnota pořízeného nového dopravního prostředku, zboží, jež je předmětem spotřební daně a také zboží uvedené v odst. 1 tohoto paragrafu.

kteřou se vztahuje v jiném členském státě společný režim daňového paušálu pro zemědělce nebo pokud je zboží pořízeno právnickou osobou nepovinnou k dani.³⁰

b) Daňové subjekty

§ 6 odst. 1 zákona o DPH vymezuje plátce daně z přidané hodnoty jako osobu, která má sídlo v tuzemsku a její obrat za **12** bezprostředně po sobě následujících kalendářních **měsíců** přesáhne částku **1 000 000 Kč**. Ustanovení se netýká osob, jejichž plnění, která uskutečňují, jsou pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Tato osoba se stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl její obrat překročen o výše uvedenou částku.³¹

c) Místo plnění

Určení místa plnění je klíčové pro správné vymezení předmětu daně, protože jediné u plnění s místem plnění v tuzemsku se postupuje podle platného znění zákona o DPH. Když se místo plnění nachází mimo tuzemsko, musí se poté při uplatňování daně postupovat podle platných předpisů v zemi, kde se na základě stanovených pravidel toto místo plnění nachází.³²

Místo plnění při dodání zboží

V zákoně o DPH je ustanoveno místo plnění u dodání zboží v § 7 a §7a. Problematika stanovení místa plnění při dodání zboží bude podrobněji probrána na praktických příkladech v kapitole 4.

Místo plnění při poskytnutí služby

Při určení místa plnění v případě poskytování služeb je nejdůležitější rozlišovat, zda je služba poskytována osobě, která je či není povinná k dani. Existuje totiž obecné základní pravidlo, podle kterého určujeme místo plnění u poskytování služeb, a to pravidlo:

- B2B a
- B2C.

³⁰ Zákon o DPH.

³¹ Zákon o DPH.

³² Havel (2014)

B2B (Business to Business)

Obecně je místem plnění při poskytnutí služby mezi osobami povinnými k dani místo, kde je sídlo nebo provozovna **příjemce služby**.

B2C (Business to Customer)

Když se jedná o poskytnutí služby osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani, pak je místem plnění místo, kde se nachází sídlo nebo provozovna **poskytovatele služby**.³³

Zákon o DPH uvádí také specifické případy poskytování služeb, u kterých toto základní pravidlo neplatí. Tyto způsoby stanovení místa plnění uvádí zákon o DPH v § 10 až § 10i. Ustanovení v § 10, 10a až 10d zákona o DPH jsou věnována určení místa plnění při poskytování služeb osobám povinným i nepovinným k dani. Ustanovení v § 10e až 10i zákona o DPH se vztahují jen na poskytování služeb osobám nepovinným k dani.³⁴

Jeden se specifických případů je určení místa plnění při poskytnutí stravovací služby, kde se postupuje podle ustanovení v §10c zákona o DPH. V takovém případě je místem plnění místo, kde je tato **stravovací služba skutečně poskytnuta**.³⁵ Dále je pak možno uvést specifické určení místa plnění v případě poskytnutí služby, která spočívá v oprávnění ke vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavné nebo podobné akce a služeb, které úzce souvisí s uvedeným oprávněním ke vstupu. V této situaci se postupuje podle §10b zákona o DPH a místo plnění se pak určí jako místo, kde se taková **akce skutečně koná**.³⁶

Novelou na základě zákona č. 262/2014 dochází ke sjednocení pravidel u telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a vysílání elektronicky poskytovaných služeb, které jsou poskytnuty osobě nepovinné k dani mimo EU. S účinností od 1. 1. 2015 se vyjmenované služby zdaňují ve státě příjemce služby a to bez ohledu na to, zda se příjemce nachází ve státě EU nebo ve třetí zemi. V rámci zjednodušení pro poskytovatele takové služby, kterému vzniká povinnost přiznat daň ve státě příjemce služby, se zavádí zvláštní režim jednoho správního

³³ Galočík a Paikert (2014)

³⁴ Zákon o DPH.

³⁵ Galočík a Paikert (2014)

³⁶ Galočík a Paikert (2014)

místa (tzv. Mini-One-Stop-Shop). Registrace do tohoto režimu je zcela dobrovolná a zjednodušení spočívá v tom, že osoba povinná k dani se při poskytování těchto služeb nebude muset registrovat k DPH v každém jednotlivém státě, do kterého službu poskytne, ale své daňové povinnosti bude plnit pouze prostřednictvím jednoho státu.³⁷

Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu

Zákon o DPH problematiku určení místa plnění v rámci pořizování zboží z jiného členského státu upravuje v § 11, který v odst. 1 stanoví:

„Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.“³⁸

Zákon o DPH tedy jednoznačně určuje, že místem plnění je členský stát, na jehož území končí přeprava a zboží zde bude spotřebováno. V odst. 2 § 11 je dále stanoveno místo plnění v případě, že je přeprava u pořizovaného zboží ukončena v jiném členském státě než v členském státě, který přidělil pořizovateli DIČ. Když pořizovatelem bude plátce daně a přeprava zboží je ukončena v odlišném členském státě, než ve kterém bylo pořizovateli vydáno DIČ (tuzemsko), a plátce daně není schopen dokázat přiznání daně ve státě ukončení přepravy, je místem plnění tuzemsko. Jestliže se tedy jedná o plátce daně, je místem plnění tuzemsko, i když je přeprava ukončena v odlišném členském státě. Ovšem ustanovení v odstavci 1 je zásadní a předchází situaci, ve které je zboží pořízeno plátcem, jenž sdělil dodavateli své tuzemské DIČ, ale zboží bylo fyzicky dodáno do jiného členského státu.³⁹

Odst. 3 § 11 zákona o DPH uvádí, že:

„Pokud je však pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně podle odstavce 1 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží následně potom, co bylo předmětem daně v tuzemsku, protože daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě, která mu dodává zboží a která je registrována k dani v JČS, bylo vydáno v tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně

³⁷ Finanční správa ČR (2015).

³⁸ Zákon o DPH.

³⁹ (Galočík a Paikert, 2014).

v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.”⁴⁰

Místo plnění při dovozu zboží

Dovozem zboží se rozumí vstup zboží na území států EU a místo plnění je v případě dovozu zboží vymezeno z pohledu dovozce, jemuž vzniká povinnost daň přiznat. V § 12 odst. 1 zákon o DPH stanovuje, že místem plnění při dovozu zboží ze třetí země se stává území členského státu, kde se zboží nachází v okamžiku jeho vstupu ze třetí země na území EU.

Ustanovení v odst. 2 § 12 uvádí:

„Pokud má však zboží při vstupu na území Evropské unie postavení dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, nebo je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo vnější tranzit, je místem plnění při dovozu zboží členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření.”⁴¹

Jako příklad je možné uvést situaci, kdy bude plátce registrovaný k dani v České republice dovážet zboží z Číny přes Německo. V okamžiku vstupu na území Německa je zboží propuštěno do režimu vnější tranzit a následně je v Německu propuštěno do režimu celního skladu. Místem plnění by tak mělo být Německo vzhledem k ustanovení v odst. 1 § 12, ale nevzniká zde daňová povinnost. Po určité době bude režim uskladnění v celním skladu ukončen a zboží bude v režimu tranzit propuštěno do České republiky. Zde bude ukončen režim tranzit propuštěním zboží do volného oběhu a místem plnění se tak stane Česká republika a vznikne zde také daňová povinnost.⁴²

d) Osvobození od daně

Zákon o DPH rozlišuje osvobozená plnění na osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně a bez nároku na odpočet daně. Rozdíl mezi těmito osvobozenými

⁴⁰ Zákon o DPH.

⁴¹ Zákon o DPH.

⁴² Galočík a Paikert (2014).

plněními je v dopadu na výši nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, které plátce používá k uskutečnění daných osvobozených plnění.

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně

V § 51 odst. 1 zákona o DPH je uveden výčet všech plnění, která jsou od daně z přidané hodnoty osvobozena, avšak plátce u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním ztrácí možnost nároku na odpočet.

„Při splnění podmínek stanovených v § 52 až § 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění:

- a) základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- b) rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- c) finanční činnosti (§ 54),
- d) penzijní činnosti (§ 54a),
- e) pojišťovací činnosti (§ 55),
- f) dodání vybraných nemovitých věcí (§ 56),
- g) nájem vybraných nemovitých věcí (§ 56a),
- h) výchova a vzdělávání (§ 57),
- i) zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- j) sociální pomoc (§ 59),
- k) provozování loterií a jiných podobných her (§ 60),
- l) ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- m) dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).“⁴³

Tato osvobozená plnění musí plátce uvést v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat tato plnění, tj. ke dni uskutečnění plnění, které se stanoví obdobně jako u zdanitelných plnění nebo ke dni přijetí úplaty.⁴⁴

⁴³ Zákon o DPH.

⁴⁴ Zákon o DPH.

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně

Osvobozením od daně s nárokem na odpočet daně se rozumí, že plátce u takových plnění neuplatňuje daň na výstupu, ale zároveň je možno si uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu a to v plné výši za předpokladu, že jsou tato plnění ve vztahu k daným uskutečněným plněním. V odst. 1 § 63 jsou vyjmenována tato plnění, která jsou osvobozena a u kterých je možno si uplatnit nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění.

„Od daně s nárokem na odpočet daně jsou osvobozena dále uvedená osvobozená plnění za podmínek stanovených v § 64 až § 71g:

- a) dodání zboží do jiného členského státu (§ 64),
- b) pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65),
- c) vývoz zboží (§ 66),
- d) poskytnutí služby do třetí země (§ 67),
- e) osvobození ve zvláštních případech (§ 68),
- f) přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69),
- g) přeprava osob (§ 70),
- h) dovoz zboží (§ 71),
- i) dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím (§ 71 až 71f).
- j) dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně (§ 71g).“⁴⁵

e) Sazby daně

U zdanitelných plnění jsou v České republice uplatňovány 3 sazby daně, a to sazba daně základní, první snížení a druhá snížená sazba daně. Použije se vždy ta sazba daně, která je platná v den vzniku povinnosti přiznat daň.

K 1. 1. 2015 jsou procentní sazby ve výši:

- 10 % pro druhou sníženou,
- 15 % pro první sníženou sazbu a

⁴⁵ Galočík a Paikert (2014).

- 21 % pro sazbu základní.

U zboží u služeb se použije základní sazba daně, pokud ovšem zákon o DPH nestanoví jinak. Podle ustanovení v zákoně o DPH se tedy první snížená sazba použije u zboží uvedeného v příloze č. 3, u tepla a chladu, u služeb uvedených v příloze č. 2 a dále také u dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, které jsou uvedeny v příloze č. 4.

Mezi zboží, které podléhá první snížené sazbě, patří například potraviny včetně nápojů (výjimkou jsou alkoholické nápoje a nápojů vymezených zvláštním předpisem), knihy, noviny, časopisy, dětské sedačky do automobilů a jiné zboží vymezené v příloze č. 3.

Snížená sazba se použije u služeb ubytovacích, pro vstupné na sportovní události a využití sportovních zařízení ke sportovním činnostem, dále také vstupné na výstavy, koncerty, filmová, divadelní a jiná kulturní a zábavná představení.

S účinností od 1. 1. 2015 je v České republice zavedena druhá snížená sazba daně ve výši 10 %. Druhá snížená sazba se použije u zboží, které je vyjmenované v příloze č. 3a k zákonu o DPH. Příkladem zboží, které podléhá druhé snížené sazbě, jsou kojenecká výživa pro děti, očkovací látky, léky a další farmaceutické přípravky, tištěné knihy a obrázkové knihy pro děti (ovšem mimo zboží, kde reklama přesáhne 50 % plochy).⁴⁶

f) Základ daně

V zákoně o DPH v odst. 1 § 36 je vymezen základ daně u zdanitelných plnění v tuzemsku. Je nutné brát na vědomí, že základem daně není cena s daní nebo bez daně (tato cena je základem daně pouze v případech, kdy je povinnost něco ocenit), ale částka vyjádřená v penězích, kterou jako úplatu má plátce obdržet nebo ji již obdržel za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou toto plnění uskutečnil nebo od třetí osoby, vyjma daně tohoto plnění.

V odst. 3 je dále ustanoveno, které položky se také zahrnují do základu daně.

„Základ daně také zahrnuje

⁴⁶ Zákon o DPH.

- a) jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění,
- b) dotace k ceně,
- c) vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,
- d) při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- e) při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.”⁴⁷

Za vedlejší náklady jsou považovány především náklady na přepravu, balení, pojištění a provize.

3.1.3 Spotřební a energetické daně

Spotřební daně se v České republice užívají od roku 1993. Jejich režim byl zprvu upraven zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon byl mnohokrát novelizován z důvodů sblížování národní legislativy s právním režimem EU. Postupem času se zpřesňovaly definice předmětů daně, režimy osvobození od daně a minimální sazby se přibližovaly sazbám užívaných v EU. V současné době je problematika spotřebních daní ošetřena zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o spotřebních daních). Nejnovější změny v oblasti spotřebních daní proběhly na základě zákona č. 201/2014 s účinností od 1. 12. 2014 a s účinností od 1. 10. 2014. Zákon se nejvíce dotkl oblasti akcí uvalených na tabákové výrobky, respektive na stanovení uplatňovaných sazeb u tohoto druhu spotřební daně. Sazby bylo třeba upravit, aby byly v souladu se Směrnicí 2011/64/EU, která stanovuje povinnost splnit požadavek minimální výše spotřební daně na 1000 ks, ve výši 90 EUR a procentní požadavek ve výši 60 % z maloobchodní prodejní ceny. Nově je také vloženo ustanovení, které umožňuje vrácení části spotřební daně z minerálních olejů, které jsou použity pro zemědělskou produkci. Další změny některých ustanovení by měl přinést sněmovní tisk 290/2014, který nabývá účinnosti k 1. 1. 2015 a zaměřuje se především na řešení problematiky daňových nedoplatků a daňových úniků na spotřebních daních. Jde o zpřísnění podmínek pro vydávání

⁴⁷ Zákon o DPH.

povolení s cílem redukce rizikových subjektů, které mohou nakládat s vybranými výrobky.

Předmětem spotřebních daní jsou tzv. vybrané výrobky, mezi které patří líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky a také minerální oleje. Dle bodu 2 § 1 zákona o spotřebních daních jsou spotřební daně děleny na:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproduktů a
- daň z tabákových výrobků.⁴⁸

Základní pojmy

Pro účely diplomové práce je vhodné definovat některé základní pojmy, které jsou uvedeny v § 3 zákona o spotřebních daních.

Dovozem vybraných výrobků se rozumí dle § 3 písm. b) zákona o spotřebních daních vstup vybraných výrobků na území EU, pokud ovšem tyto vybrané výrobky nejsou při vstupu propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od cla.

Režimem podmíněného osvobození od cla jsou dle § 3 písm. c) zákona o spotřebních daních zvláštní režimy, které jsou stanoveny v nařízení Rady v souvislosti s celním dohledem, jemuž podléhají vybrané výrobky, které nejsou zbožím EU (dočasné uskladnění, svobodná celní pásma nebo svobodné celní sklady).

Za **vývoz vybraných výrobků** se dle § 3 písm. d) zákona o spotřebních daních považuje propuštění vybraných výrobků do režimu vývozu či do režimu pasivního zušlechťovacího styku a výstup z daňového území EU.

Pojem **podmíněné osvobození od daně** je ustanoven v § 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Jde o časově omezené, dočasné osvobození od spotřební daně. Osvobození platí pouze po dobu umístění výrobku v daňovém skladu,

⁴⁸ Zákon o spotřebních daních.

přepravy výrobků mezi daňovými sklady nebo přepravy výrobku z daňového skladu k oprávněnému příjemci. **Osvobození od daně** je pak v § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních popsáno jako uvedení výrobku do volného oběhu bez povinnosti daň vyměřit, přiznat a zaplatit.

Daňový sklad je v § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních vymezen jako místo na daňovém území České republiky, které je prostorově ohraničeno a které je provozováno osobou, která splňuje podmínky stanovené zákonem (výroba, zpracovávání, skladování, přijímání nebo odesílání vybraných výrobků). **Provozovatelem daňového skladu** je pak podle § 3 písm. h) zákona o spotřebních daních fyzická nebo právnická osoba, která obdržela povolení k provozování daňového skladu.

Oprávněný příjemce je stanoven v § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních. Jedná se o fyzickou nebo právnickou osobu, která není provozovatelem daňového skladu a to v místě, kde v rámci své podnikatelské činnosti přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození, které jsou dopravované z JČS. Oprávněný příjemce je považován za daňový subjekt a nesmí vybrané výrobky v uvedeném režimu skladovat ani odesílat.

Uživatel vybraných výrobků osvobozených od daně je vymezen v § 3 písm. j) zákona o spotřebních daních jako fyzická nebo právnická osoba, která vybrané výrobky osvobozené od daně přijímá, užívá, prodává (podle § 52a nebo § 53) dalšímu uživateli. Tito uživatelé mají status daňového subjektu bez povinnosti registrace.

Za **oprávněného odesílatele** se dle § 3 písm. k) zákona o spotřebních daních považuje fyzická nebo právnická osoba, která dopravuje vybrané výrobky, a to v režimu podmíněného osvobození od daně, z místa dovozu do daňového skladu, do místa vývozu v JČS nebo příjemci v JČS. Daná osoba musí být na daňovém území ČR provozovatelem daňového skladu.⁴⁹

Předmětem daně jsou obecně vybrané výrobky, které jsou vyrobené nebo dovezené na území Evropské unie. Z toho plyne, že daňová povinnost vzniká právě výrobou vybraných výrobků nebo jejich dovezením na území unie.

⁴⁹ Zákon o spotřebních daních.

Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň vzniká obecně okamžikem, kdy je vybraný výrobek uveden do volného daňového oběhu na území České republiky.⁵⁰

a) Daň z minerálních olejů

Jedná se zřejmě o nejsložitější skupinu spotřebních daní. Především z důvodů, že předmětem daně nejsou pouze samotné výrobky, ale zdanění podléhají také jejich směsi a směsi s jinými výrobky, které mají přesně definované parametry. U vybraných skupin olejů je také nutno sledovat účel použití.

Podle § 45 zákona o dani z minerálních olejů jsou předmětem daně především tyto minerální oleje:

- motorové benzíny, ostatní benzíny a letecké pohonné hmoty benzínového typu,
- střední oleje a těžké plynové oleje,
- těžké topné oleje,
- odpadní oleje,
- zkapalněné ropné plyny,
- různé směsi minerálních olejů,
- aj.

K určení, zda vyjmenované druhy olejů budou zdaněny, je důležité znát účel, pro který má daný druh minerálního oleje být použit. V základě všechny minerální oleje, které jsou použity pro pohon motorů a pro výrobu tepla, podléhají zdanění při uvedení do volného oběhu.

U minerálních olejů může dojít ke zkrácení daňové povinnosti, když legálně nezdaněný olej je použit pro jiný účel a když dojde ke zdanění oleje, ale nižší sazbou, než která má být použita. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň z minerálních olejů stanovuje § 46. Tato povinnost vzniká také dnem použití nebo prodeje minerálních olejů a směsi minerálních olejů, které byly použity pro jiný účel, než byl původně zamýšlen a podle kterého byly původně minerální oleje či směsi zdaněny, respektive osvobozeny od daně.

⁵⁰ Zákon o spotřebních daních.

Základem daně z minerálních olejů je **množství olejů v 1000 litrech při teplotě 15 °C**. Základem daně pro těžké topné oleje a pro zkapalněné ropné plyny je **množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti**.

Od daně je osvobozena většina minerálních olejů, které jsou použity pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla.⁵¹

Sazby daně dle § 48 zákon o dani z minerálních olejů jsou stanoveny v Tab. 3.1.

Tab. 3.1 Sazby daně z minerálních olejů

Kód nomenklatury	Minerální oleje	Sazba daně
2710	motorové benziny, letecké pohonné hmoty a ostatní benziny s obsahem olova do 0,013 g/l	12 840 Kč/1 000 l
	motorové benziny, letecké pohonné hmoty a ostatní benziny s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1 000 l
	střední oleje a těžké plynové oleje	10 950 Kč/1 000 l
	těžké topné oleje	472 Kč/t
	odpadní oleje	660 Kč/1 000 l
2711	zkapalněné ropné plyny pro pohon motorů	3 933 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny pro výrobu tepla	0 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro stacionární motory, v souvislosti s provozem strojů na stavbách nebo vozidla určená k používání mimo veřejné cesty	1 290 Kč/t

Zdroj: § 48 zákona o spotřebních daních

b) Daň z lihu

Plátcí daně z piva jsou fyzické nebo právnické osoby, které nakoupí nebo dovezou líh a výrobky obsahující líh, dále osoby které líh a výrobky s lihem skladují

⁵¹ Zákon o spotřebních daních.

nebo uvádějí do volného oběhu. Dále jsou plátcí daně z lihu také osoby, které při výrobě překročí stanovené normy ztrát lihu.

Předmětem daně z lihu je dle § 67 zákona o spotřebních daních **líh (etanol)** včetně neodděleného lihu, který vznikl kvašením, obsažený v různých výrobcích. Celkový obsah lihu musí být více jak 1,2 % objemových etanolu. Tato hranice neplatí pro výrobky uvedené pod kódem nomenklatury 2204, 2205 a 2206. Tyto výrobky jsou předmětem daně, pokud celkový obsah lihu je více jak 22 % objemových etanolu. Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn a u kterého nebylo uplatněno vrácení daně.

§ 68 stanovuje vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň z lihu. Tato povinnost vzniká také:

- dnem zjištění překročení stanovených norem ztrát lihu,
- dnem zjištění neoprávněně odejmutého lihu z výrobního procesu, při dopravě nebo ze zásob,
- dnem zjištění neoprávněné regenerace lihu
- dnem prodeje, nabytí nebo zjištění lihu, který nebyl zdaněn nebo který byl vyroben bez oprávnění provozovat živnost,
- nejpozději jeden před výmazem z OR nebo žádosti o zrušení živnostenského oprávnění v případě ukončení činnosti. Zdaněn musí být všechen líh a líh obsahující výrobky, jež je k tomuto dni ve vlastnictví plátce a je předmětem daně.

Za základ daně pro spotřební daň z lihu se považuje **množství vyjádřené v hektolitrech etanolu** při teplotě 20 °C (zaokrouhleno na 2 desetinná místa).

V § 70 zákona o spotřebních daních je ustanoveno, že sazby daně jsou následující:

- a) pro líh obsažený ve výrobcích pod kódem nomenklatury 2207 je sazba ve výši **28 500 Kč** na hektolitr etanolu,
- b) pro líh ve výrobcích pod kódem nomenklatury 2208 je sazba daně **28 500 Kč**, výjimkou je líh obsažený v ovocných destilátech pěstelského pálení v množství do 30 litrů etanolu na jednoho pěstitele, u kterého je sazba daně **14 800 Kč** na hektolitr etanolu (platí na jedno výrobní období),

- c) pro líh ve výrobcích pod ostatními kódy nomenklatury je stanovena sazba daně **28 500 Kč/hl etanolu**.

Osvobozen je od daně především líh, který je použitý jako materiál pro výrobu potravin a potravinových doplňků, v látkách určených pro aromatizaci, pro výrobu léčiv a také líh, který se nachází ve vzorcích odebraných správcem daně a pro povinné rozborů.

c) **Daň z piva**

Předmětem daně z piva je podle § 81 zákona o spotřebních daních výrobek, který je uveden pod kódem nomenklatury 2203 a který obsahuje více jak 0,5 % objemových alkoholu a směsi piva s nealkoholickým pod kódem nomenklatury 2206.

Základem daně je **množství piva v hektolitrech**.

Sazby daně pro daň z piva jsou stanoveny v § 85. Základní sazba je 32 Kč za 1 hektolitr a každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny. Pro nezávislé pivovary jsou stanoveny snížené sazby, které jsou uvedeny v následující Tab. 3.2.⁵²

Tab. 3.2 Snížené sazby daně z piva

Sazba daně v Kč na hektolitr za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny					
Výroba v hektolitrech za rok	Do 10 000	10 000	50 000	100 000	150 000
		až 50 000	až 100 000	až 150 000	až 200 000
Sazba daně	16,00 Kč	19,20 Kč	22,40 Kč	25, 60 Kč	28,80 Kč

Zdroj: § 85 zákona o spotřebních daních

Osvobozené od daně je například pivo, které je použito pro výrobu octa pod kódem nomenklatury 2209, pro výrobu a přípravu léčiv a pivo použité při výrobě potravin.

d) **Daň z vína a meziproduktů**

Daňovým základem z vína a meziproduktů je **množství vína či meziproduktů**, které je vyjádřené **v hektolitrech**.

⁵² Zákon o spotřebních daních.

Sazby daně jsou uvedeny v § 96 zákona o spotřebních daních a jejich výši vymezuje Tab. 3.3.

Tab. 3.3 Sazby daně z vína a meziproductů

Sazba daně	Druh
2 340 Kč / hektolitr	Šumivá vína (§ 93 odst. 2)
0 Kč / hektolitr	Tichá vína (§ 93 odst. 3)
2 340 Kč / hektolitr	Meziproducty (§ 93 odst. 4)

Zdroj: § 96 zákona o spotřebních daních

Stejně jako u lihu a piva je od daně osvobozeno například víno, které se použije pro výrobu octa, léčiv, potravin a víno použité jako vzorky.

e) Daň z tabákových výrobků

Předmět daně z tabákových výrobků je upraven v § 101 zákona o spotřebních daních a jsou jím všechny tabákové výrobky, které tento zákon definuje jako **cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření**. Za tabákové výrobky se nepovažují výrobky používající se výlučně k lékařským účelům.⁵³

Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem, kdy dojde k porušení zákazu prodeje cigaret konečnému spotřebiteli za cenu vyšší než je uvedena na tabákové nálepce.⁵⁴

Základů daně z tabákových výrobků je více než u jiných vybraných výrobků. Pro procentní část daně u cigaret je základem **cena pro konečného spotřebitele**, které je blíže specifikována v § 103 zákona o spotřebních daních. Základem pro pevnou část daně u cigaret je množství vyjádřené v kusech. Pro doutníky a cigarillos je základem množství v kusech, pro tabák ke kouření množství vyjádřené v kilogramech. Kombinovaný základ se tedy používá pouze u cigaret, u kterých je také stanovena minimální výše spotřební daně na jeden kus.⁵⁵

Sazby daně z tabákových výrobků znázorňuje následující Tab. 3.4.

⁵³ Zákon o spotřebních daních.

⁵⁴ Zákon o spotřebních daních.

⁵⁵ Zákon o spotřebních daních.

Tab. 3.4 Sazby daně z tabákových výrobků

Sazba daně		cigarety	Doutníky, cigarillos	Tabák ke kouření
	Pevná část	1,29 Kč/ks	1,42 Kč/ks	1 896,00 Kč/kg
	Procentní část	27 %	-	-
	Minimální daň	nejméně 2,37 Kč/ks	-	-

Zdroj: § 104 odst. 1 zákona o spotřebních daních

f) Energetické daně

Počátkem devadesátých let 20. století se v evropských státech začaly ve větší míře zavádět tzv. ekologické daně s cílem snížit produkci emisí CO₂. Následné snahy uvalit daň na CO₂ plošně v celé EU zůstaly bez většího úspěchu a to až do roku 2003, ve kterém byla přijata **směrnice Rady 2003/96/ES** o zdanění energetických produktů a elektřiny. V souladu se členstvím České republiky v Evropské unii vznikla České republice **k 1. lednu 2008** povinnost zavést daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv. Všechny tyto daně jsou upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů).

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Předmětem daně je dle § 4 zákona o dani ze zemního plynu a některých dalších plynů **zemní plyn a některé další** plyny uvedené pod kódy nomenklatur (KN) 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705.

Plátcem daně ze zemních plynů je:

- *dodavatel*, který na daňovém území dodal plyn konečnému spotřebiteli,
- *provozovatel* distribuční soustavy, *provozovatel* přepravní soustavy a *provozovatel* podzemního zásobníku plynu,
- *fyzická nebo právnická osoba*, která použila plyn zdaněný nižší sazbou daně k účelu, kterému ale odpovídá vyšší sazba daně,
- *fyzická nebo právnická osoba*, která použila plyn sice osvobozený od daně ale k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje,

- *fyzická nebo právnická osoba*, která spotřebovala nezdaněný plyn, s výjimkou plynu, na který se vztahuje osvobození od daně.

Základem daně je **množství plynu v MWh** spalného tepla⁵⁶ a sazby stanovuje § 6 zákona o dani ze zemního plynu a některých dalších plynů viz Tab. 3.5.

Tab. 3.5 Sazby daně ze zemního plynu k 1. 1. 2015

Kód nomenklatury	Plyn, který je předmětem daně dle § 4 písm. a).	Plyn, který je předmětem daně dle § 4 písm. b).	Plyn, který je předmětem daně dle § 4 písm. b).
2711 29, 2705	264,80 Kč/MWh	-	-
2711 11, 2711 21	68,40 Kč/MWh	30,60 Kč/MWh	30,60 Kč/MWh

Zdroj: Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Od daně je osvobozen například plyn určený pro výrobu tepla v domácnostech k výrobě elektřiny, jako pohonná hmota pro plavby na vodách a v metalurgických procesech či mineralogických postupech.

Daň z pevných paliv

Předmětem daně z pevných paliv je **černé uhlí** s kódem nomenklatury 2701, **hnědé uhlí** s kódem nomenklatury 2702, **koks** s kódem nomenklatury 2704, ostatní uhlovodíky uvedené pod kódem nomenklatury 2706, 2708, 2713 až 2715 a rašelina pod kódem nomenklatury 2703 v případě, že je určena k použití, nabízena k prodeji nebo používána k výrobě tepla.

Plátcem daně z pevných paliv je dle § 4 zákona o dani z pevných paliv:

- dodavatel, který na daňovém území dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli,
- fyzická nebo právnická osoba, která použila od daně osvobozená pevná paliva k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje,
- fyzická nebo právnická osoba, která spotřebovala zatím nezdaněná pevná paliva (výjimkou jsou pevná paliva osvobozená od daně).

⁵⁶ V případě, že nelze stanovit spalné teplo plynu v MWh, stanoví se spalné teplo ve výši 15 MWh na tunu plynu.

Za základ daně se považuje množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku a sazby daně jsou stanoveny v § 6 zákona o dani z pevných paliv. K 1. 1. 2015 je sazba této ekologické daně ve výši **8,50 Kč/GJ** spalného tepla v původním vzorku.

Osvobození je uplatněno u pevných paliv použitých například k výrobě elektřiny, k výrobě koksu, v chemických procesech ve vysokých pecích a k metalurgickým procesům či mineralogickým postupům.⁵⁷

Dan z elektřiny

Jako předmět daně je stanovena **elektřina** pod kódem nomenklatury 2716.

Za plátce **daně z elektřiny** se považuje:

- *dodavatel*, který na daňovém území dodá elektřinu konečnému spotřebiteli,
- *provozovatel* distribuční soustavy a *provozovatel* přenosové soustavy,
- *fyzická nebo právnická osoba*, která použila elektřinu osvobozenou od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje,
- *fyzická nebo právnická osoba*, která spotřebovala doposud nezdaněnou elektřinu, s výjimkou elektřiny osvobozené od daně.

Základem daně je množství elektřiny v MWh a výše sazby daně je k 1. 1. 2015 stanovena na **28,30 Kč/MWh**.

Jako příklad elektřiny, která je **od daně osvobozena**, je elektřina ekologicky šetrná, vyrobená v dopravních prostředcích v případě, že je i v dopravním prostředku spotřebována, vyrobená ze zdaněných výrobků (výrobků, které jsou předmětem daně z pevných paliv nebo daně ze zemního plynu), určená k provozování dráhy železniční, tramvajové nebo trolejbusové.⁵⁸

3.2 Rakousko

Oficiální název země zní Rakouská republika (Republic Österreich), která se dělí na 9 spolkových zemí, na 99 politických okruhů a hlavním městem je Vídeň. Její rozloha činí 83 870,95 km² a počet obyvatel se pohybuje kolem 8,4 miliónů. Rakousko se součástí EU stalo již v roce 1995.

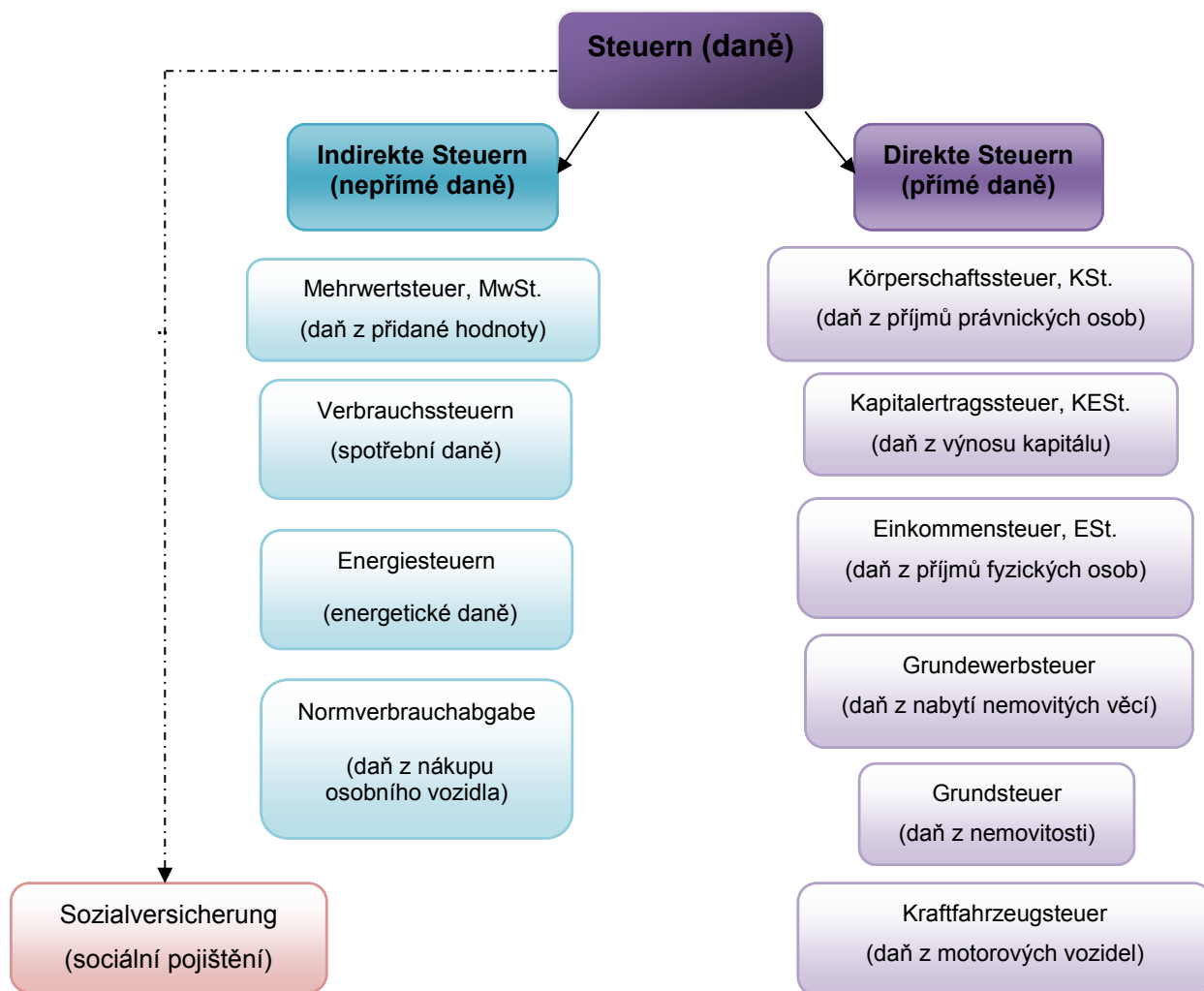
⁵⁷ Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁵⁸ Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů.

3.2.1 Soustava daní v Rakousku

Stejně jako ve většině zemí EU je daňový systém Rakouska v základu založen na 3 základních pilířích, na přímých důchodových daních, nepřímých daních a sociálním pojištění. Dále daňovou soustavu rozšiřují daně majetkové, daň z motorových vozidel a další jiné místní daně a poplatky.

Obr. 3.2 Základní daňová soustava Rakouska



Zdroj: Vlastní zpracování

Kromě výše uvedených daní existují další daňové tituly jako kumulativní daň za pracovníky a společníky, povinné příspěvky hospodářské komory a celý systém dalších místních poplatků. Samostatné zákony upravující daň dědickou (Erbschaftsteuer) a daň darovací (Schenkungssteuer) byly zrušeny 1. srpna 2008.⁵⁹

⁵⁹ Polehňová (2013)

3.2.2 Platná úprava daně z přidané hodnoty

V Rakousku je daň z přidané hodnoty označována jako Mehrwersteuer nebo Umsatzsteuer. Tato země přijala daň z přidané hodnoty jako jediný druh daně z obrátu roku 1972. Zákonem, který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 1973, byla nahrazena kumulativní daň z obrátu a také daň z obrátu na dopravní služby. Tento právní stav přetrvával do roku 1995. V lednu roku 1995 totiž Rakousko, spolu s Finskem a Švédskem, vstoupilo do EU. Tehdy nabyl účinnost nový zákon o dani z přidané hodnoty, který se musel řídit požadavky Šesté směrnice 77/388/EHS (pozdější směrnice 2006/112/ES). Stejně jako v jiných zemích patřící do EU prochází zákon o dani z přidané hodnoty řadou novelizací. Jak již bylo řečeno v kapitole 2. 3, daň z přidané hodnoty podléhá vysokému stupni harmonizace a Rakousko, stejně jako jiné členské státy, musí v právních úpravách této daně zohledňovat také úpravu EU. V Rakousku je daň z přidané hodnoty upravena podle předpisu Umsatzsteuergesetz BGBl. Nr. 663/1994 (dále jen UStG).⁶⁰

a) Předmět daně (*Steuerbare Umsätze*)

Dle §1 UStG je předmětem daně:

- dodání zboží či poskytnutí služby na území Rakouska,
- použití zboží pro vlastní spotřebu,
- pořízení zboží z jiného členského státu EU (intrakomunitární plnění),
- dovoz zboží ze třetí země s místem plnění v Rakousku.

1) Dodání zboží a poskytnutí služby (Die Lieferungen und sonstigen Leistungen)

Za zdanitelné plnění je považováno každé plnění, které je uskutečněno osobou povinnou k dani v rámci jeho ekonomické činnosti. Místem plnění je tuzemsko a je poskytnuto za úplatu.

Jako dodání zboží se klasifikuje převod ekonomického práva vlastnictví osobou povinnou k dani nebo převod třetí stranou, která jedná na pokyn osoby k dani povinné.

⁶⁰ Zajíčková, Boháč a Večeř (2012)

Dále převod zboží, které bylo součástí obchodního majetku a u kterého byl uplatněn nárok na odpočet DPH, a to

- do osobního vlastnictví neboli pro vlastní spotřebu,
- do vlastnictví zaměstnanců,
- nebo v případě nakládání s takovým zbožím zdarma a za jiným účelem než k podnikání. Za výjimku se považuje poskytnutí vzorků nebo dárků malé hodnoty pro účely podnikání.

Za poskytnutí služby se považuje každé zdanitelné plnění, které není klasifikováno, jako dodání zboží. Poskytnutí služby může být jak aktivní tak pasivní, jako povinnost strpět určité jednání či povinnost se určitého jednání zdržet.

2) Použití zboží pro vlastní spotřebu (Der Eigenverbrauch)

Jde o úplatný převod zboží do soukromého vlastnictví nebo poskytnutí služeb, které dle Rakouského zákona o daních z příjmů nejsou daňově uznatelné, ale dle zákona o DPH se považují za zdanitelné plnění.⁶¹ Takové plnění je klasifikováno jako „samoobohacování“ v případě, když u pořízení zboží, které bylo převedeno do soukromého užívání, či u výdajů na poskytnutí takové služby, byl uplatněn nárok na odpočet DPH.

3) Dovoz zboží (Die Einfuhr von Gegenständen aus Drittländern)

Dovozem se rozumí fyzický vstup zboží ze třetí země na území Rakouska.

Dovoz zboží je předmětem daně bez ohledu na to, zda zboží bylo dovezeno osobou povinnou k dani nebo osobou soukromou.

4) Pořízení zboží z jiného členského státu (Der innergemeinschaftliche Erwerb)

Dodání zboží z JČS osobě povinné k dani v Rakousku za úplatu je předmětem daně z přidané hodnoty v Rakousku. Příslušné zboží musí být ovšem fyzicky přesunuto z území jiného členského státu na území Rakouska.

V případě, že pořizovatel zboží je osobou od daně osvobozenou, osobou nepovinnou k dani nebo zemědělským podnikem, pořízení zboží podléhá dani

⁶¹ PricewaterhouseCoopers (2014)

z přidané hodnoty, pokud hodnota pořízeného zboží překročila výši **11 000 EUR** za minulý kalendářní rok, respektive překročí hodnotu 11 000 EUR v daném kalendářním roce. Hodnotová hranice se nevztahuje na zboží, které podléhá spotřební dani a na nové dopravní prostředky. Po překročení se pořizovatel stane obdobou české osoby identifikovatelné k dani.⁶²

b) Daňové subjekty

Osoba povinná k dani

Povinnost odvést daň z přidané hodnoty souvisí s existencí určitého zdanitelného plnění spojenou s ekonomickou činností podnikatele.

Plátcem daně je podnikatel (Unternehmer), který není drobným podnikatelem (Kleinunternehmer).

Definicí slova podnikatel se zabývá § 2 odst. 1 a § 3 odst. 3 a odst. 5 UStG. Podle tohoto zákona je podnikatelem každý, kdo provádí obchodní nebo nezávislou profesní činnost (např. novinář, odborný asistent, pronajímatel), která má trvalý charakter a generuje příjmy, a to i v případě, že tvorba zisku není prvotním záměrem.

V případě dovozu zboží ze třetích zemí vzniká daňová povinnost také jiným osobám. Právní úprava DPH v Rakousku umožňuje také možnost některým subjektům registrovat se k dani dobrovolně.

Osoby nepovinné k dani

Podnikatelé či podniky (Unternehmer / Unternehmerin), kteří mají sídlo nebo místo bydliště v Rakousku a jejich roční obrát v běžném kalendářním roce nepřesáhne **30 000 EUR**, jsou osvobozeni od daně z přidané hodnoty. V tomto případě ale nemají pochopitelně ani právo na odpočet daně. V Rakousku se takové opatření nazývá tzv. „**Kleinunternehmer – Regelung**“⁶³.

Dále mezi osoby nepovinné k dani nebo osoby, které jsou od daně osvobozeny, patří:

- soukromé osoby (existují výjimky jako při dovozu zboží ze třetích zemí a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu),
- zaměstnanci,

⁶² PricewaterhouseCoopers (2014)

⁶³ Baumann – Söllner a Melhardt (2015)

- státní a místní orgány,
- neziskové organizace v případě, že nevykonávají podnikatelskou činnost,
- aj.⁶⁴

c) Osvobození od daně (Steuerbefreiungen)

Plnění, která jsou osvobozena od DPH, stanovuje **§ 6 UStG**.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet

Jako příklady plnění, které jsou od daně osvobozena, ale zároveň vzniká možnost odečtu daně od přijatých plnění, je možno uvést:

- dodání zboží do jiného členského státu
- vývoz zboží
- přeshraniční přeprava osob na palubě lodi nebo letadla
- přeshraniční přeprava z nebo do jiného členského státu a
- dodání vozů a pronájem nemovitostí diplomatickým složkám nebo mezinárodními organizacím.

Osvobození bez nároku na odpočet

Mezi plnění, které jsou o daně osvobozeny, ale nárok na odpočet nevzniká, dle rakouského zákona upravujícího daň z přidané hodnoty, patří například:

- zdravotnické služby (služby lékařů, institucí sociálního zabezpečení a nemocnic ve vlastnictví státu)
- bankovní a pojišťovací služby,
- leasing nemovitého majetku s výjimkou nemovitostí sloužících k bydlení, u kterých se používá snížená sazba daně, parkovišť a campů, které podléhají sazbě základní,
- kulturní služby poskytované vládními institucemi a agenturami.⁶⁵

d) Sazby daně (Steuersätze)

⁶⁴ Zajíčková, Boháč a Večeř (2012)

⁶⁵ PricewaterhouseCoopers (2014)

Sazbami daně se zabývá § 10 UStG. V Rakousku jsou uplatňovány 4 sazby daně:

1) Základní sazba daně ve výši 20 %

Použije se u každého zdanitelného plnění, pro které neplatí snížená nebo speciální sazba daně.

2) Snížená sazba daně ve výši 10 %

§ 10 odst. 1 UStG a příloha A rakouské zákona o DPH uvádí zboží a služby, u kterých se použije snížená sazba daně.

Jako příklad je možno uvést:

- prodej potravin, mléka a mléčných výrobků, kávy, čaje, knih, novin, časopisů a léčiv,
- poskytování ubytovacích služeb,
- nájemné,
- přeprava osob (pokud není uplatněna 0 % sazba),
- umělecké a sběratelské předměty,
- chov zvířat a služby související s podporou chovu zvířat.

3) Speciální sazba daně ve výši 19 %

Sazba se vztahuje na dodávky zboží a na poskytování služeb podniky a podnikatelů, kteří mají sídlo, místo bydliště nebo stálou provozovnu na území pohraničních oblastí Jungholz a Mittelberg.

4) Speciální sazba daně ve výši 12 %

Tato sazba je uplatňována na víno z čerstvých hroznů a fermentované nápoje od prvovýrobců.⁶⁶

e) Základ daně (*Bemessungsgrundlage*)

Stanovením základu daně pro výpočet DPH se zabývá § 4 a § 5 UStG.

Základ daně u dodání zboží, poskytnutí služby a vlastní spotřeby (§ 4 UStG)

⁶⁶ UStG.

Za základ daně je určeno vše, co jako úplatu obdržel plátce daně za uskutečněné zdanitelné plnění. Součástí základu daně jsou i vedlejší náklady („Nebenkosten“) jako náklady na přepravné, balné, spotřební daně a jiné poplatky. Daň s přidané hodnoty sama o sobě součástí základu daně není. Vše, co musí příjemce zboží nebo služby uhradit, je považováno jako protihodnota takového plnění. Plnění, které mají formu náhrady škody, renty a dotace či formu členských příspěvků nejsou formou protiplnění a tudíž se pro účely rakouského DPH nepovažují za zdanitelné plnění.

V případě, že protiplnění není představováno peněžní částkou, daň se určuje s tzv. ceny obvyklé („Normalwert“).

Základ daně u dovozu zboží (§ 5 UStG)

Jako základ daně při odvozu zboží se považuje celní hodnota dováženého zboží. V případě, že doposud nebyly zahrnuty, je zapotřebí k celní hodnotě dováženého zboží přičíst uvedené položky:

- náklady dodatečné související s dovozem
- balení, pojištění,
- spotřební daně, cla a jiné poplatky související s dovozem.⁶⁷

3.2.3 Spotřební a energetické daně

Spotřební daní jsou v Rakousku, stejně jako ve většině jiných zemí EU, zatíženy komodity jako benzín, těžká paliva a jiné energetické produkty, nápoje obsahující alkohol a také tabákové výrobky.

Zdaněním jednotlivých výrobků se zabývají následující zákony:

- Biersteuergesetz 1995 (BGB1. Nr. 701/1994, zákon o zdanění piva),
- Weingesetz 2009 (BGBl. I Nr. 111/2009, zákon zabývající se zdaněním vína a meziproduktů),
- Alkoholsteuergesetz 1994 (BGB1. Nr. 703/1994, zákon o zdanění destilátů),
- Tabaksteuergesetz 1995 (BGB1. Nr. 704/1994, zákon týkající se zdanění tabákových výrobků),

⁶⁷ PricewaterhouseCoopers (2014)

- Mineralölsteuergesetz 1995 (BGB1. Nr. 630/1994, zákon o zdanění minerálních olejů),
- Elektrizitätsabgabegesetz – Stukturanpassungsgesetz 1996 (BGB1. Nr. 201/1996, zákon zabývající se zdaněním elektřiny),
- Erdgasabgabegesetz – Stukturanpassungsgesetz 1996 (BGB1. Nr. 201/1996, zákon o zdanění zemního plynu).

Všechny zmíněné zákony podléhají časté novelizaci na základě navazujících zákonů měnící jejich předešlá ustanovení. Výše uvedené výrobky podléhají dani při jejich výrobě, při jejich dovozu ze třetích zemí a při pořízení takového zboží uvnitř společenství.

Výroba

Spotřební daní jsou výrobky zatíženy, když z výroby putují rovnou ke konečnému spotřebiteli nebo opustí režim podmíněného osvobození od daně.

Dovoz ze třetích zemí

Při dovozu jsou vybrané výrobky zdaněny při vstupu na území EU, výjimkou jsou výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně.

Pořízení z jiného členského státu

Při pořízení komodit podléhajících spotřebním daním z jiného členského státu se daň vybere v tom členském státě, ve kterém dochází ke spotřebě.

V Rakousku je spotřební daň zavedena i na nové automobily (tzv. NOVA - Normverbrauchsabgabe).

a) *Daň z minerálních olejů (Mineralölsteuer)*

Předmět daně je upraven podobnou definicí jak v České republice. Dani z minerálních olejů podléhají minerální oleje, které jsou vyrobeny na území Rakouska nebo které jsou na jeho území dovezeny z jiného členského státu či ze třetí země. Stejně tak dani podléhají i minerální oleje, které jsou v Rakousku spotřebovány.

Od daně jsou osvobozeny například minerální oleje určené jako pohonné hmoty letadel a lodí pro komerční přepravu osob nebo majetku. Dalším příkladem

osvobození jsou také minerální oleje, paliva nebo topná paliva, které se použijí k vytápění prostorů nebo provozu služebních vozidel diplomatických misí.

Sazby daně z minerálních olejů v Rakousku uvádí § 3 Mineralölsteuergesetz, viz Tab. 3.6.⁶⁸

Tab. 3.6 Sazby daně z minerálních olejů v Rakousku

Kód nomenklatury	Sazba daně na 1 000 l minerálních olejů
2710 1131 (s obsahem olova do 0,013 g/l), 2710 11 41, 2710 11 45, 2710 11 49	S obsahem biogenních látek nejméně 46 l a maximálním obsahem síry nejvíce 10 mg/kg 482 EUR, jinak 515 EUR
2710 11 31, 2710 11 51, 27 10 11 59	S obsahem biogenních látek nejméně 46 l a maximálním obsahem síry nejvíce 10 mg/kg 554 EUR, jinak 587 EUR
2710 19 21 až 2710 19 25	397 EUR
2710 19 41 – 2710 19 49	S obsahem biogenních látek nejméně 46 l a maximálním obsahem síry nejvíce 10 mg/kg 397 EUR, jinak 425 EUR
plynový olej	S maximálním obsahem síry do 10 mg/kg 98 EUR. S obsahem síry nad 10 mg/kg 128 EUR.
Topné oleje 2710 19 61 – 2710 19 69	S obsahem biogenních látek nejméně 66 l a maximálním obsahem síry nejvíce 10 mg/kg 397 EUR, jinak 425 EUR
Kód nomenklatury	Sazba daně na 1 000 kg minerálních olejů
plynné uhlovodíky používané jako palivo	261 EUR
kapalné plyny	použité jako kapalné plyny 261 EUR, jinak 43 EUR

Zdroj: Mineralölsteuergesetz

b) Daň z piva (Biersteuer)

Dani z piva podléhá pivo včetně všech produktů patřící pod zboží s nomenklaturou číslo 2203 a také směsi nealkoholických nápojů a piva pod celní nomenklaturou 2206. Předmětem daně z piva není nealkoholické pivo, které obsahuje méně jak 0,5 % alkoholu.

⁶⁸ Mineralölsteuergesetz.

Sazba daně je **2,00 EUR** na hektolitr stupně Plato konečného produktu.

Stejně jako ve většině zemí EU, také v Rakousku, jsou zvýhodněny menší nezávislé pivovary. Jejich výrobky z piva jsou zatíženy menší sazbou daně, která se odvíjí od roční produkce piva v hektolitrech, viz Tab. 3.7.

Tab. 3.7 Snížené sazby daně z piva v Rakousku

Roční produkce piva v hektolitrech	EUR na hl / stupeň Plato
37 500 – 50 000	1,80
Méně jak 37 500	1,60
Méně jak 25 000	1,40
Méně jak 12 500	1,20

Zdroj: Biersteuergesetz

V Rakousku je od daně osvobozeno pivo, které se použije pro výrobu octa, potravin nebo pro medicínské účely.⁶⁹

c) Daň z vína (Weinsteuer)

Dani podléhá víno, šumivé víno a ostatní nápoje, které vznikají kvašením ovoce, a to jak šumivá i nešumivá. Zároveň tyto nápoje nesmí přesahovat 22 % alkoholu při teplotě 20 stupňů Celsia.

Základem daně je množství vína (konečného produktu) v hektolitrech. Rakousko používá následující sazby daně:

- pro tiché víno a ostatní tiché kvašené nápoje sazbu **0 EUR** na hektolitr konečného produktu,
- pro šumivé víno a ostatní šumivé kvašené nápoje sazbu **100 EUR** na hektolitr konečného produktu.

Sazba daně ze šumivého vína byla v Rakousku zvýšena z původně nulové sazby na sazbu 100 EUR za hektolitr s účinností od **1. 4. 2014**.

Meziprodukty se rozumí výrobky s číslem nomenklatury 2204, 2205, 2206, které obsahují minimálně 1,2 % a maximálně 22 % alkoholu, které nebyly zdaněny jako pivo, víno či šumivé víno. Sazba daně u meziproduktů je **80 EUR** za jeden

⁶⁹ Biersteuergesetz.

hektolitr meziprojektu. V případě meziprojektu ze šumivého vína je sazba daně zvýšena na **100 EUR** za jeden hektolitr.⁷⁰

d) Daň z alkoholu a alkoholických výrobků (Alkoholsteuer)

Dani podléhá veškerý alkohol a výrobky obsahující alkohol, které jsou produkovány nebo dovezeny na daňové území Rakouska (neplatí pro pohraniční území Jungholz a Mittelberg).

Základem daně je množství čistého alkoholu v hektolitrech.

Sazba daně je stanovena na **1 200 EUR** na 1 hektolitr čistého alkoholu. Sazba daně byla s účinností od 1. 4. 2014 zvýšena o celých 20 % oproti sazbě předchozí, která byla 1 000 EUR. V Rakousku ovšem existuje snížena sazba daně pro drobné výrobce, u kterých nedosáhne roční produkce objemu více jak 4 hl čistého alkoholu. Tato sazba je ustanovena ve výši **648 EUR** na hektolitr čistého alkoholu.⁷¹

e) Daň z tabákových výrobků (Tabaksteuer)

Dani z tabákových výrobků podléhají, stejně jako v České republice, doutníky a doutníčky, cigarety a tabák ke kouření. Zdaněna je výroba a dovoz těchto výrobků na území Rakouska (výjimkou jsou pohraniční oblasti Jungholz a Mittelberg).

Sazby daně (Steuersätze) jsou stanoveny v § 4 Tabaksteuergesetz následovně:

- pro cigarety
 - v případě vzniku daňové povinnosti od 28. 2. 2014 – 31. 3. 2015 je sazba daně 41% maloobchodní ceny a 40 EUR na 1000 kusů,
 - v případě vzniku daňové povinnosti od 1. 4. 2015 – 31. 3. 2016 je sazba daně 40% maloobchodní ceny a 45 EUR na 1000 kusů,
 - v případě vzniku daňové povinnosti od 1. 4. 2016 – 31. 3. 2017 je sazba daně 39% maloobchodní ceny a 50 EUR na 1000 kusů,
 - v případě vzniku daňové povinnosti od 1. 4. 2017 je sazba daně 39% maloobchodní ceny a 53 EUR na 1000 kusů.

⁷⁰ Weingesetz.

⁷¹ Alkoholsteuergesetz.

- pro doutníky a doutníčky platí sazba daně 13% z maloobchodní ceny, nejméně však 100 EUR na 1 000 kusů
- pro jemně řezaný tabák
- v případě vzniku daňové povinnosti od 28. 2. 2014 – 31. 3. 2015 je sazba daně 55 % maloobchodní ceny, nejméně však 70 EUR na kilogram,
- v případě vzniku daňové povinnosti od 1. 4. 2015 – 31. 3. 2016 je sazba daně 56 % maloobchodní ceny, nejméně však 80 EUR na kilogram,
- v případě vzniku daňové povinnosti od 1. 4. 2016 – 31. 3. 2017 je sazba daně 56 % maloobchodní ceny, nejméně však 90 EUR na kilogram,
- v případě vzniku daňové povinnosti od 1. 4. 2017 je sazba daně 56 % maloobchodní ceny, nejméně ale 100 EUR na kilogram.
- pro ostatní tabák je sazba daně 34 % z maloobchodní ceny.⁷²

f) Daň z nákupu osobního vozidla (Normverbrauchsabgabe)

Poplatníkem daně z nákupu osobního vozidla je jeho vlastník. Dani podléhají nově pořízená vozidla a motocykly, které jsou registrovány na území Rakouska (včetně těch, které byly vyrobeny v zahraničí, ale prvně jsou registrovány v Rakousku). Dle § 3 Normverbrauchsabgabegesetz jsou od této daně osvobozeny například pohřební vozy, hasičské vozy, vozidla autoškol, taxi služby a další. Základem daně je hodnota nově pořízeného vozidla. Sazby daně jsou stanoveny v § 6 Normverbrauchsabgabegesetz a liší se dle druhu vozu a druhu motoru. Daňová povinnost vzniká v měsíci, ve kterém bylo vozidlo pořízeno. V případě zahraničního vozidla, vzniká tato povinnost dnem prvního použití. Vozidlo se musí nahlásit na příslušný daňový úřad nejpozději do 15. dne měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém vznikla daňová povinnost. Nahlášení vozidla slouží zároveň jako daňové přiznání a daň je také splatná v termínu pro nahlášení vozidla.⁷³

g) Energetické daně (Energiesteuern)

Daň z elektřiny

Základem daně pro daň z elektřiny v Rakousku je **množství elektřiny v kWh**. Na elektřinu spotřebovanou k podnikatelským účelům se vztahuje sazba daně ve výši

⁷² Tabaksteuergesetz.

⁷³ Polehňová (2013)

0,015 EUR na kWh (tj. 15 EUR na MWh). V Rakousku se nerozlišuje, zda byla elektřina použita k podnikatelské činnosti nebo ne, a proto spotřeba elektřiny k neobchodním účelům podléhá stejné sazbě.

Daň ze zemního plynu

Za základ daně ze zemního plynu se v Rakousku považuje **množství zemního plynu v m³** (při teplotě 0 °C a tlaku 1,01325 MPa). Sazba daně je stanovena na **0,006 EUR na m³**.

Od daně ze zemního plynu je v Rakousku osvobozen zemní plyn, který je použit k výrobě, přepravě a skladování zemního plynu, použit k výrobě minerálních olejů nebo pro výrobu elektrické energie.

4 Komparace uplatňování DPH a spotřebních daní v České republice a Rakousku

Praktická část diplomové práce bude zaměřena na komparaci nepřímého zdanění v České republice a Rakousku. V úvodu bude porovnáno daňové zatížení v těchto dvou zemích pomocí ukazatele daňové kvóty. Následně na praktických příkladech bude demonstrován vznik povinnosti registrace k DPH při překročení limitního obratu a také vysvětlena problematika stanovení správného místa plnění při dodání zboží v rámci těchto dvou států. V oblasti spotřebních daní bude porovnáno daňové zatížení vybraných výrobků.

4.1 Srovnání daňového zatížení

V následující podkapitole dojde k porovnání daňového zatížení v Rakousku a České republice v letech 2002 – 2013.

Daňová kvóta

Daňová kvóta je jedním z ukazatelů, na základě kterého je možné srovnávat daňové zatížení mezi zeměmi, a to jak na úrovni celkového zdanění, tak i na úrovni jednotlivých daní. Daňová kvóta je makroekonomický ukazatel a představuje podíl daňového výnosu k hrubému domácímu produktu (dále jen HDP). Daňová kvóta může být jednoduchá nebo složená. V praxi se vyskytuje také dílčí daňová kvóta.

Daňová kvóta jednoduchá se vypočítá jako podíl výnosu daní a cel k HDP v běžných cenách.

$$\text{Daňová kvóta (v \%)} = \frac{\text{výnos daní a cel}}{\text{HDP v běžných cenách}} \cdot 100 \quad (4.1)$$

Daňová kvóta složená by měla být v porovnání s kvótou jednoduchou vždy vyšší, protože do daňových výnosů příslušné země se v tomto případě zahrnují také příjmy státu ze zákonného sociálního pojištění. Jelikož je tento příjem pro většinu státních rozpočtů významný, má daňová kvóta složená lepší vypovídací schopnost, než jednoduchá.

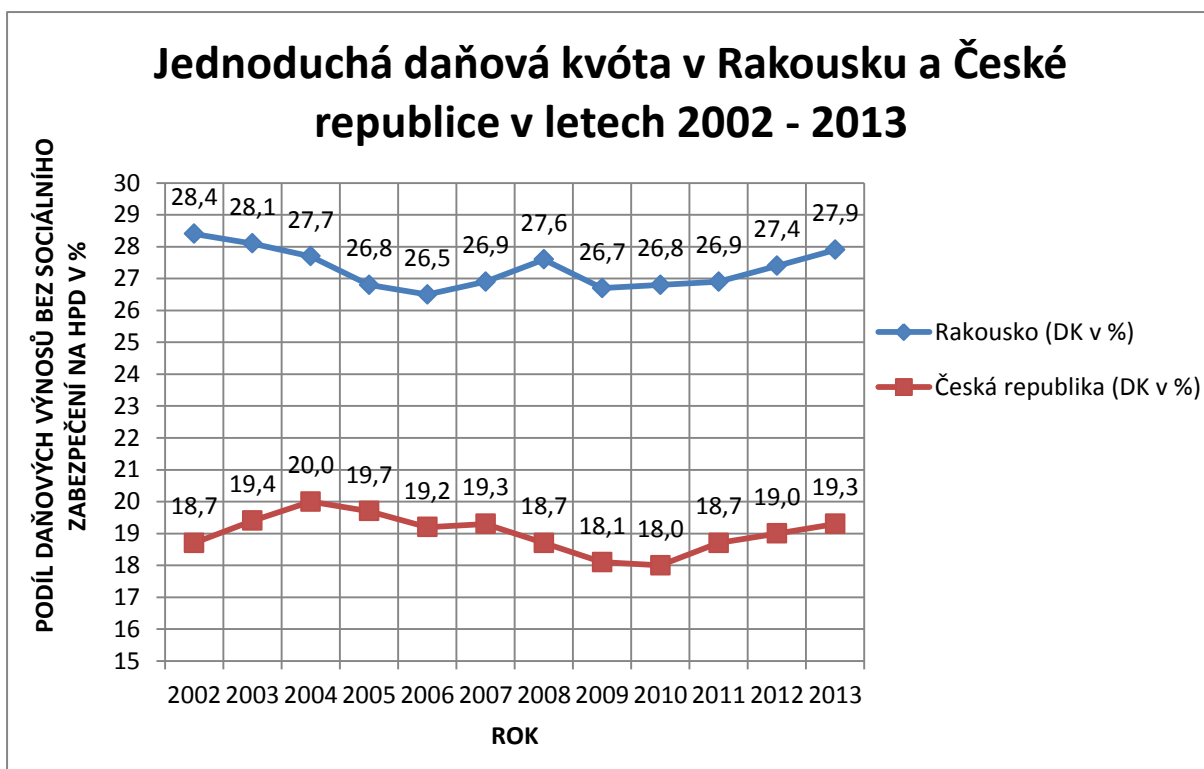
$$\text{Složená daňová kvóta (v \%)} = \frac{\text{výnos daní, cel a sociálních odvodů}}{\text{HDP v běžných cenách}} \cdot 100 \quad (4.2)$$

Daňová kvóta dílčí znamená podíl určité skupiny daní k HDP v běžných cenách. Pomocí této kvóty lze analyzovat dílčí části souhrnné daňové kvóty. Pro srovnání mezi zeměmi bývá užíváno rozdělení jednotlivých skupin daní podle metodiky OECD.⁷⁴

4.1.1 Jednoduchá a složená daňová kvóta

Graf 4.1 znázorňuje vývoj daňové kvóty jednoduché v Rakousku a v České republice v letech 2002 až 2013.

Graf 4.1 Jednoduchá daňová kvóta v Rakousku a České republice v letech 2002 - 2013



Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

Ve sledovaném období je možné si všimnout, že podíl výnosů daní na HDP (bez příspěvků na sociální zabezpečení) má v Rakousku do roku 2010 spíše klesající tendenci. V Rakousku bylo maximum daňové zátěže na úrovni jednoduché DK zaznamenáno již na počátku sledovaného období, v roce 2002 ve výši **28,40 %**. V České republice je vývoj jednoduché daňové kvóty klesající až od roku 2004, ve

⁷⁴ Široký (2008)

kterém vykazuje maximální hodnotu, a to **20,00 %**. Do té doby měla tendenci růst. Minimální hodnota v Rakousku je vykázána v roce 2006, kdy její výše dosahovala **26,50 %**. V České republice oproti tomu je minimální výše registrována v roce 2010 v hodnotě pouhých **18,00 %**.

V případě porovnání jednoduchých daňových kvót ve vybraných zemích je její výše v Rakousku za sledované období v průměru vyšší o **8,30 procentních bodů** než v České republice, viz Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Rozdíl procentní výše daňových kvót v Rakousku a České republice

TEXT	ROK											
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Rakousko (DK v %)	28,4	28,1	27,7	26,8	26,5	26,9	27,6	26,7	26,8	26,9	27,4	27,9
Česká republika (DK v %)	18,7	19,4	20,0	19,7	19,2	19,3	18,7	18,1	18,0	18,7	19,0	19,3
rozdíl daňových kvót (v %)	9,7	8,7	7,7	7,1	7,3	7,6	8,9	8,6	8,8	8,2	8,4	8,6
průměr rozdílů daňových	8,30											

Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

Jak bylo již zmíněno, jednoduchá daňová kvóta má oproti složené menší vypovídající schopnost, a to z důvodů významného podílu příspěvků na sociální zabezpečení plynoucích do státních rozpočtů ve většině států. V grafu 4. 2 je znázorněn vývoj složené daňové kvóty v Rakousku a České republice v letech 2002 – 2013.

U vývoje složené daňové kvóty v Rakousku je možné spatřit, že maxima ve sledovaném období je dosaženo v roce 2002 a v posledním vykázaném roce 2013. Daňová kvóta u Rakouska má v maximech hodnotu **42,50 %**. Minimální hodnoty **40,40 %** vykazuje v roce 2006.

Česká republika za sledované období maxima dosáhla v roce 2004. V tomto roce se daňová kvóta složená pohybovala ve výši **34,70 %**. Minima pak dosáhla v roce 2009. Tehdy byla zaznamenána hodnota pouhých **32,40 %**.

Na úrovni složené daňové kvóty je za sledované období daňová zátěž uvalená na rakouské občany oproti zátěži českých obyvatel větší v průměru o **7,63 procentních bodů** (dále jen p. b.), viz Tab. 4.2.

Daňové inkaso či objem vybraných prostředků v dané zemi se odvíjí od celé řady faktorů. Mezi nejvýznamnější činitele ovšem patří ekonomická situace dané země a také daňová legislativa upravující jednotlivé daně.

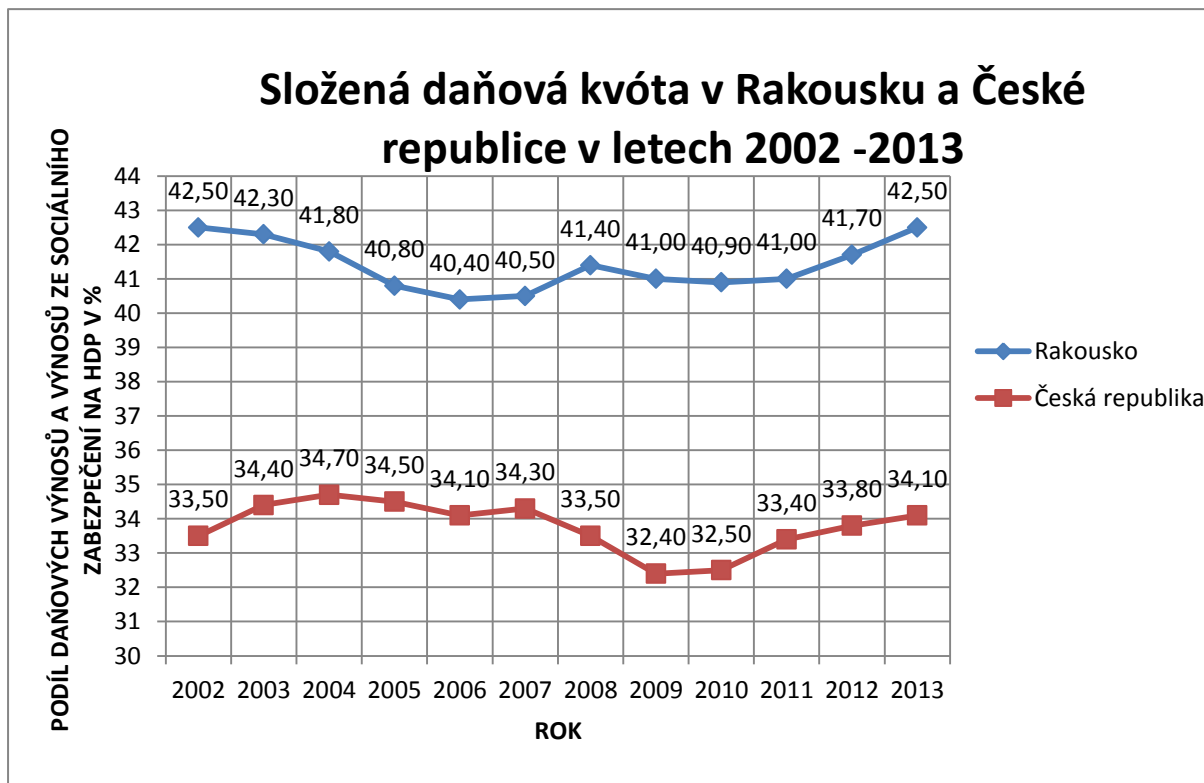
V období finanční krize, která probíhala od roku 2007 – 2010 je možné si u vybraných států všimnout klesajících hodnoty daňové zátěže. Důvodem je snaha většiny evropských zemí o celkové snižování daňového zatížení.

V Rakousku se z důvodů snížení daňové zátěže prováděly změny hlavně v oblasti přímého zdanění. V roce 2008 Rakousko zavedlo možnost odpočtu na dani spojené s náklady do zaměstnání, byl snížen příspěvek na pojištění v nezaměstnanosti. V oblasti DPH se snížila sazba daně u farmaceutického zboží z 20 % na 10 %. V roce 2009 pak zavedlo Rakousko rodinné slevové balíčky a zvýšilo odpisy pro investice v letech 2009 – 2010.

V České republice je snížení daňové zátěže znatelnější než v Rakousku. ČR dosáhla minima v roce 2009. Následkem nejnižší daňové kvóty může být také dopad finanční krize především na nefinanční podniky, což mělo za následek markantní snížení jejich produkce. Nižší produkce znamená menší zisky a tím také nižší odvody daní. Trendem v době krize bylo v ČR spíše snižování korporátní daně a zavedení jednotné sazby u osobní důchodové daně. Obecně pak daňovou zátěž přesouvala do oblasti nepřímých daní, především zvyšováním daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.⁷⁵

⁷⁵ Dubinová (2015)

Graf 4.2 Složená daňová kvóta v Rakousku a České republice v letech 2002 – 2013



Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

Tab. 4.2 Rozdíl procentní výše daňových kvót v Rakousku a České republice

TEXT	ROK											
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Rakousko (SDK v %)	42,5	42,3	41,8	40,8	40,4	40,5	41,4	41,0	40,9	41,0	41,7	42,5
Česká republika (SDK v %)	33,5	34,4	34,7	34,5	34,1	34,3	33,5	32,4	32,5	33,4	33,8	34,1
rozdíl daňových kvót (v %)	9,0	7,9	7,1	6,3	6,3	6,2	7,9	8,6	8,4	7,6	7,9	8,4
průměr rozdílů daňových kvót	7,63											

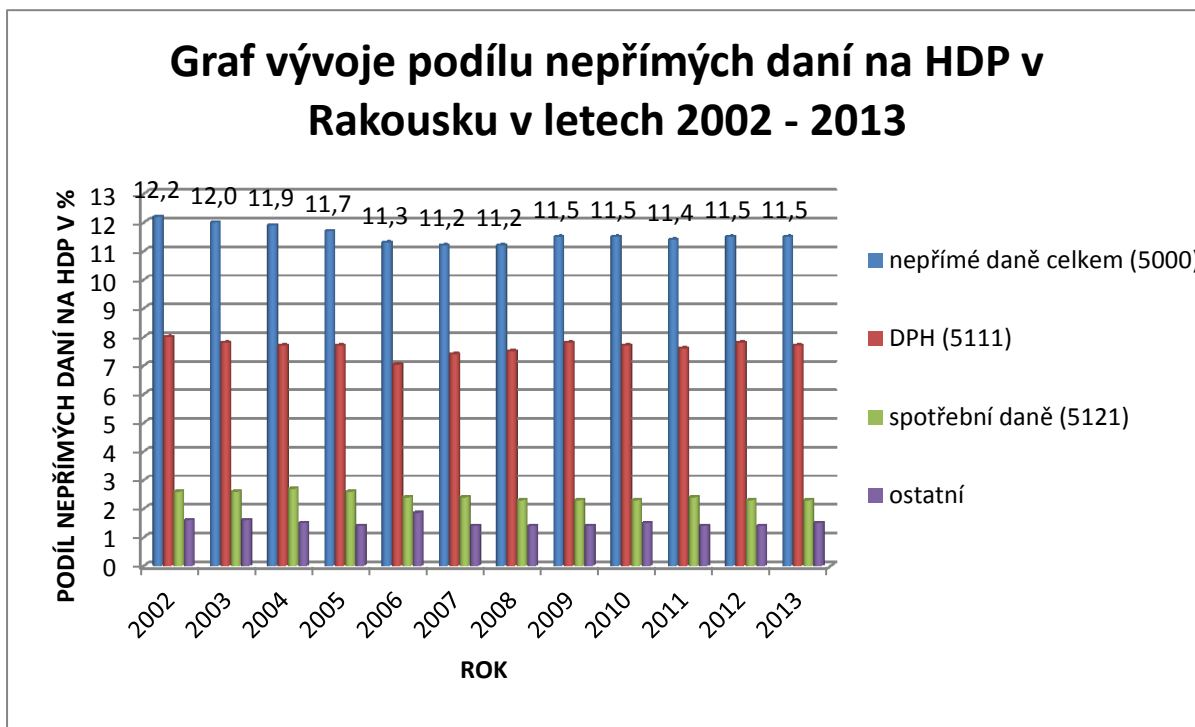
Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

4.1.2 Dílčí daňové kvóty nepřímých daní

V další části analýzy vývoje daňové zátěže ve vybraných dvou zemích bude pozornost zaměřena na daňové zatížení v Rakousku a České republice v oblasti **nepřímého zdanění**, které je pro naplnění cíle diplomové práce stěžejní. Následující grafy znázorňují vývoj výnosů z nepřímých daní v poměru k HDP za období od roku 2002 – 2013. Graf 4.3 simuluje vývoj dílčích daňových kvót v Rakousku, Graf 4. 4

zobrazuje takový vývoj v České republice. K rozdělení nepřímých daní na skupinu daň z přidané hodnoty, spotřební daně a ostatní bylo použito metodiky OECD.

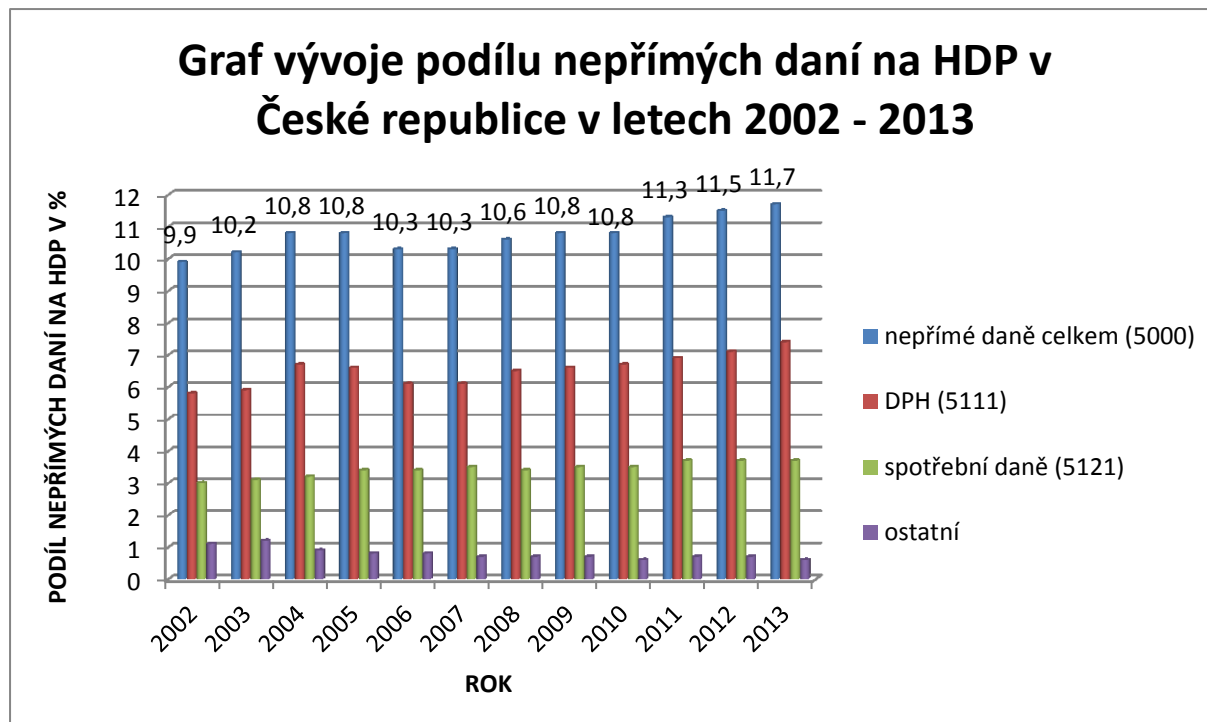
Graf 4.3 Vývoj podílu nepřímých daní na HDP v Rakousku v letech 2002 –2013



Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

Pomocí analýzy dat je zjištěno, že daňová zátěž na úrovni nepřímých daní je v Rakousku po sledované období lehce klesající, po roce 2005 má tendenci stagnovat. V České republice je možno sledovat trend růstu daňové zátěže na této úrovni. Základní důvod tohoto růstu je možné spatřit v častých změnách daňových sazeb, především postupným zvyšování sazeb DPH. V roce 2013 již v České republice byl podíl nepřímých daní na HDP vyšší než v Rakousku, ačkoliv z pohledu složené daňové kvóty je daňová zátěž výrazně nižší v České republice. Tento rozdíl je možné odůvodnit tendencí české vlády zvyšovat daňové zatížení na úrovni nepřímých daní a také poměrně vysoké daňové sazby u přímých daní v Rakousku. Dle vývoje podílu nepřímých daní v období finanční krize (2007 – 2010) je možné tvrdit, že krize postihla spíše celkovou spotřebu českých obyvatel, než obyvatel Rakouska.

Graf 4.4 Vývoj podílu nepřímých daní na HDP v České republice v letech 2002–2013

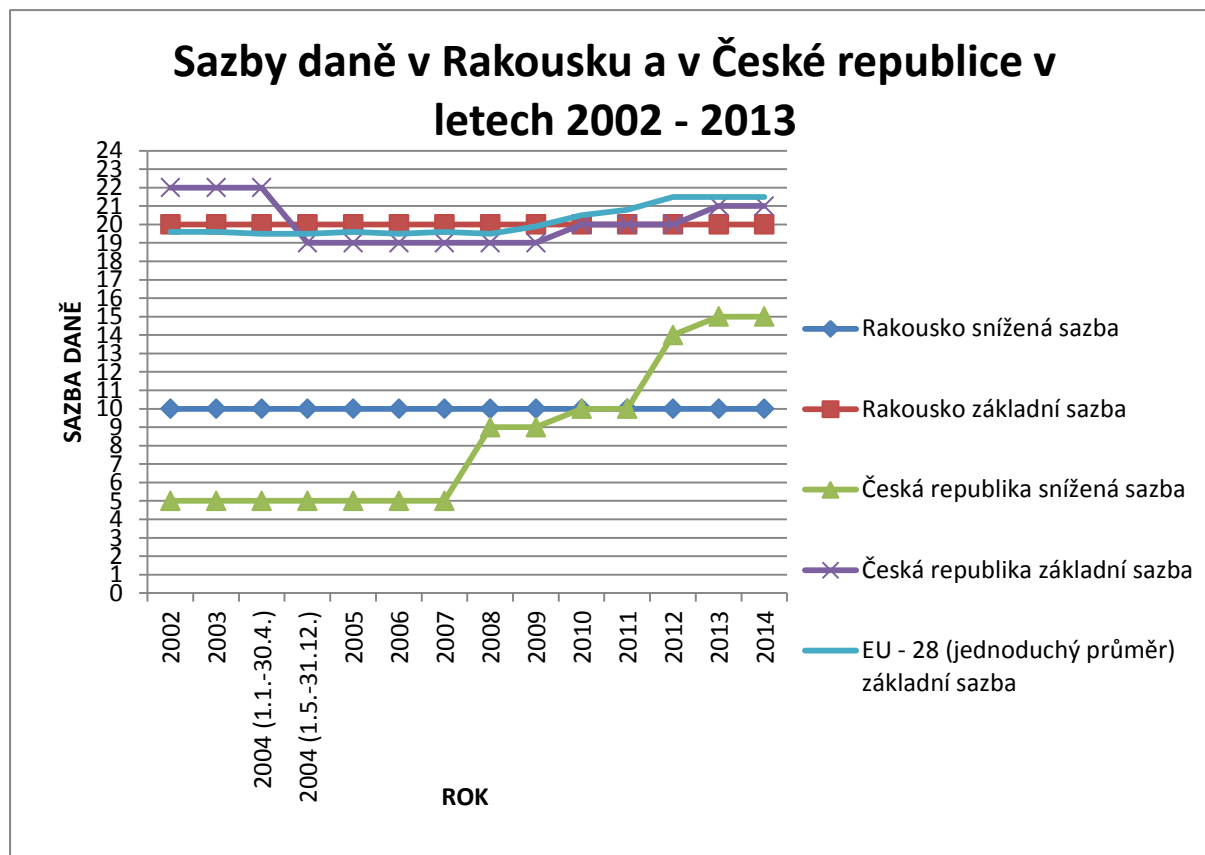


Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

4.2 Srovnání daně z přidané hodnoty

Jak již bylo řečeno v kapitole 3, k 1. 1. 2015 je v Rakousku uplatňována základní sazba daně ve výši 20 %. V České republice je základní sazba v současnosti stanovena na 21 %. V obou zemích se uplatňují snížené sazby, v Rakousku ve výši 10 %, a České republice první snížená ve výši 15 % a druhá snížená sazba ve výši 10 %. V Rakousku pak ještě existující dvě speciální sazby daně. V Grafu 4. 5 je znázorněn vývoj základních a prvních snížených sazeb daní v letech 2002 – 2014 ve sledovaných zemích. V Rakousku jsou po celé uvedené období sazby **neměnné**, v České republice docházelo především k postupnému zvyšování první snížené sazby, od roku 2007 do roku 2014 se první snížená sazba postupně zvýšila z 5 % na 15%.

Graf 4.5 Vývoj sazeb DPH v Rakousku a České republice v letech 2002 - 2014



Zdroj: Denis, Hemmelgarn a Sloan (2014), vlastní zpracování

V Tab. 4. 3 je zaznamenán vývoj výnosů v letech 2002 - 2013, které plynuly do státních pokladen v Rakousku a v České republice z DPH. Částka je absolutně vyšší v Rakousku, tedy více peněz z této nejvýznamnější nepřímé daně bylo odvedeno v Rakousku.

Výnosy z DPH ve sledovaném období rostou více v České republice. Tempo přírůstků výnosů z DPH je v ČR v průměru **6,48 %**, v Rakousku rostou výnosy z této nepřímé daně pomaleji. V průměru za sledované období vyšlo tempo přírůstků **3,05%**. Zdrojem většího růstu v ČR jsou především změny v sazbách, které byly postupně zvyšovány, obzvláště pak snížená sazba daně, která zatěžuje především životně důležité komodity jako například potraviny.

Tab. 4.3 Výnosy z DPH v letech 2002 – 2013 v Rakousku a České republice

Ukazatele výnosů plynoucích z DPH												
ROK												
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
AT (mld. EUR)	18	17,90	18,60	19,50	19,80	21,00	22,00	22,20	22,80	23,50	24,60	25,00
CZ (mld. EUR)	5,64	5,98	7,45	7,82	7,77	8,45	9,47	9,41	9,59	10,06	10,41	11,03
CZ (mld. CZK)	155,1	164,30	204,70	215,10	213,70	232,30	260,40	258,60	263,50	276,50	286,10	303,10
absolutní rozdíl	12,36	11,92	11,15	11,68	12,03	12,55	12,53	12,79	13,21	13,44	14,19	13,97
meziroční růst AT	-0,10	0,70	0,90	0,30	1,20	1,00	0,20	0,60	0,70	1,10	0,40	
meziroční růst CZ	0,33	1,47	0,38	-0,05	0,68	1,02	-0,07	0,18	0,47	0,35	0,62	
tempo růstu AT	99,44%	103,91%	104,84%	101,54%	106,06%	104,76%	100,91%	102,70%	103,07%	104,68%	101,63%	
tempo růstu CZ	105,93%	124,59%	105,08%	99,35%	108,70%	112,10%	99,31%	101,89%	104,93%	103,47%	105,94%	
průměrné tempo růstu AT	103,05%											
průměrné tempo růstu CZ	106,48%											
tempo přírůstků AT	-0,56%	3,91%	4,84%	1,54%	6,06%	4,76%	0,91%	2,70%	3,07%	4,68%	1,63%	
tempo přírůstků CZ	5,93%	24,59%	5,08%	-0,65%	8,70%	12,10%	-0,69%	1,89%	4,93%	3,47%	5,94%	
průměrné tempo přírůstků AT	3,05%											
průměrné tempo přírůstků CZ	6,48%											

Zdroj: OECD (2015), vlastní zpracování

4.2.1 Registrační povinnost a zdaňovací období

V České republice je podnikatel povinen se registrovat k dani z přidané hodnoty za předpokladu, že jeho obrat přesáhne za 12 nebo méně po sobě následujících kalendářních měsíců hranici **1 000 000 Kč**. Tato hranice je vzhledem k předpisům platným pro členské země EU považovaná za výjimku, která odpovídá částce **35 000 EUR** podle kurzu platného k 1. 5. 2004. V Rakousku je obrátová hranice pro registraci menší, a to **30 000 EUR**.

V závislosti na obratu se v obou zemích také odvíjí zdaňovací období pro plátce daně. Základním zdaňovacím obdobím je **kalendářní měsíc**. V České republice se může plátce rozhodnout pro zdaňovací období delší, pro kalendářní čtvrtletí, pokud jeho obrat za 12 bezprostředně předcházejících měsíců nepřekročil **10 000 000 Kč**. V Rakousku mají plátcí také takovou možnost, ovšem jejich obrat nesmí přesahovat výši **100 000 EUR (tj. 2 749 00 CZK)**. Hranice pro možnost výběru delšího zdaňovacího období je tedy v České republice mnohem vyšší než v Rakousku. V této oblasti je ČR benevolentnější a dovoluje většímu množství plátců disponovat s penězi, které by jinak již museli odvést do státních pokladen.

V ČR plátcí musí přiznat a odvést daň z přidané hodnoty **do 25. dne** měsíce, který následuje po konci zdaňovacího období. V Rakousku je tato lhůta kratší, tuto povinnost musí rakouský plátce splnit **do 15. dne** měsíce, který následuje po konci zdaňovacího období.

Praktický příklad výpočtu překročení limitního obratu č. 1

Rakouský podnikatel dosáhl příjmů ve výši **32 610 €**. Za 12 po sobě následujících měsíců uskutečnil následující zdanitelná plnění:

- a) příjem za poskytování lektorských služeb v soukromém sektoru ve výši 17 400 €,
- b) příjem za poskytování služeb jako soukromý učitel na veřejné škole ve výši 12 020 €,
- c) příjem z pronájmu bytu ve vlastnictví ve výši 3 190 €,

Pro zjištění, zda daný podnikatel překročil hranici 30 000 €, je potřeba následující plnění přepočítat o případné obsažení daně z přidané hodnoty dle § 6 odst. 1 UStG (tzv. „**Nettoumsatz**“).

Částky čistého obratu jsou:

- a) příjem z poskytování lektorských služeb ve výši 14 500 € (plnění spadá do služeb, které podléhají 20 % sazbě DPH),
- b) příjem z poskytování služeb jako soukromý učitel na veřejné škole ve výši 12 020 € (v Rakousku jde o plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty),

- c) příjem z poskytnutí pronájmu bytu ve výši 2 900 € (plnění podléhá 10 % sazbě DPH),

Součtem přepočtených částek bez DPH je „čistý obrat“, kterého rakouský podnikatel dosáhl, ve výši **29 420 €**. Hranice 30 000 € pro povinnost podnikatele registrovat se k DPH, překročena nebyla, i když jeho celkové příjmy byly ve výši 32 610 €. Rakouský podnikatel se tedy zatím nemusí povinně registrovat k dani z přidané hodnoty.⁷⁶

V případě, že by stejných šlo o českého plátce, obrat pro posouzení, zda byl překročen limit pro povinnost registrace, by byl následující:

- a) příjem z poskytování lektorských služeb ve výši 14 379 € (plnění spadá do služeb, které podléhají sazbě daně 21 %),
- b) příjem z poskytování služeb jako soukromý učitel na veřejné škole ve výši 11 270 € (i v České republice se jedná o plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet),
- c) příjem z pronájmu bytu ve vlastnictví ve výši 3 190 € (v případě, že pronájem uskutečňuje pro neplátce, jde o plnění osvobozené bez nároku na odpočet).

Celkový obrat by tedy činil 28 839 € (792 784,11 CZK) za rok a českému podnikateli by nevznikla povinnost registrovat se k dani.

Praktický příklad výpočtu překročení limitního obratu č. 2

Český podnikatel je provozovatelem obchodu s elektronikou. Podniká v budově, která je součástí jejího obchodního majetku a část budovy pronajímá podnikateli, který není plátcem daně, za částku 8 000 Kč měsíčně. Za období od srpna 2014 do ledna 2015 má dále následující výnosy:

- a) výnosy z prodeje elektrospotřebičů ve výši 650 000 Kč,
- b) výnosy z oprav elektrospotřebičů ve výši 330 000 Kč,
- c) výnos z prodeje dlouhodobého majetku ve výši 150 000 Kč.

Celkový obrat pro účely určení limitní hranice k registraci k DPH v ČR, kterého podnikatel dosáhl za 6 po sobě následujících měsíců, činí **1 028 000 Kč**. Tuto částku

⁷⁶ Baumann – Söllner a Melhardt (2015, s. 20).

tvorí hodnoty výnosů z prodeje ve výši 650 000 Kč, výnosů z oprav elektrospotřebičů ve výši 330 000 Kč a dále pronájem části budovy neplátcí ve výši 48 000 Kč. Hodnota výnosu z prodeje dlouhodobého majetku se do obratu pro výpočet povinnosti k registraci k DPH nezapočítává. Pronájem části budovy neplátcí je osvobozené plnění bez nároku na odpočet, ale jedná se o soustavnou činnost, tudíž výnosy z něj vcházejí do obratu.

Český podnikatel tedy v lednu 2015 překročil limit a musí podat přihlášku na příslušný daňový úřad nejpozději do 15. února 2015. Plátcem daně se pak stává od 1. března 2015.

V případě, že by se jednalo o rakouského podnikatele, dosahoval by za období po sobě jdoucích 6 měsíců stejný čistý obrat ve výši 1 028 000 Kč (37 395 €). I v Rakousku se do hodnoty „čistého obratu“ nezapočítávají výnosy, které plynou z jednorázových činností a jsou tak irelevantní pro výpočet limitního obratu. V tomto případě by rakouský podnikatel také překročil limitní obrat a musel by se povinně registrovat k DPH v Rakousku. Stejně jako český podnikatel by musel podat přihlášku nejpozději do 15. února 2015 a plátcem daně by se stal 1. března 2015.

4.2.2 Problematika stanovení místa plnění u dodání zboží

Rakouská i česká legislativa upravující daň z přidané hodnoty se v aplikaci místa plnění podřizuje směrnicím vydaných EU. V praxi se často naráží na problematiku správného stanovení místa plnění. V následující podkapitole bude na jednotlivých příkladech ukázáno jak v rámci dodávání zboží v Česku i Rakousku správně stanovit místo plnění.

Pro výpočty výše daně a základu daně u DPH budou použity následující vzorce.

$$\text{výpočet daně shora} = \text{cena včetně daně} \cdot \text{koeficient pro danou sazbu} \quad (4.3)$$

$$\text{výpočet daně zdola} = \text{základ daně} \cdot \text{sazba daně} \quad (4.4)$$

$$\text{základ daně} = \text{cena včetně daně} - \text{daň} \quad (4.5)$$

a) Dodání zboží bez odeslání nebo přepravy (*Lieferung von Gegenständen ohne Beförderung*)

V české právní úpravě je místo plnění při dodání zboží bez odeslání nebo přepravy stanoveno **v § 7 odst. 1 zákona o DPH**. Za místo plnění se v tomto případě považuje místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.⁷⁷

Rakouská právní úprava místo plnění stanovuje obdobně a to **v § 3 Abs. 7 UStG**. U tohoto druhu dodání je místo plnění tam, kde je převedeno právo disponovat se zbožím jako vlastník. V Rakousku má takové dodání zboží označení „*ruhende Lieferung*“. Slovní spojení by se dalo přeložit jako „klidné dodání“.⁷⁸

V tomto případě jde o dodání zboží, při kterém nedochází k zajištění přepravy zboží prodávajícím ani kupujícím či třetí stranou. Prodávající nemá možnost dokázat, že se uskutečnila přeprava daného zboží.

Typickým příkladem je prodej zboží v maloobchodech. V případě, že by český podnikatel, nakoupil v rakouském v obchodě Makro potřeby pro své podnikání a předložil prodávajícímu své DIČ, z kterého je zřejmé, že se jedná o osobu registrovanou v jiném členském státě, a požadoval daňový doklad vystavený s jeho DIČ, neuspěl by. Prodávající musí uplatnit daň na výstupu a místem plnění je Rakousko. Prodávající nemá důkazní materiál, díky kterému by mohl správci daně doložit, že zboží bylo českým podnikatelem přepraveno. V České republice taková situace nastala, když společnost Makro prodávala zboží osobám registrovaným na Slovensku s tím, že dodání klasifikovala jako dodání do JČS (tudíž plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně) a daň na výstupu v ČR odvedena nebyla. Tuto daň jim následně správce daně doměřil. Společnost Makro vedla spor se správcem daně, ve kterém neobstála, a to především na základě nepředložení důkazního materiálu, že prodané zboží osobám registrovaným v JČS bylo skutečně do JČS (na Slovensko) dodáno. Rozsudek republiky v dané věci nese číslo 10 Af 54/2011-161 (5 Afs 83/2012-47 je rozsudkem následného odvolání společnosti Makro).⁷⁹

⁷⁷ Zákon o DPH.

⁷⁸ Baumann – Söllner a Melhardt (2015).

⁷⁹ Rozsudek 5 Afs 83/2012-46.

Praktický příklad č. 1

Rakouský podnikatel (osoba registrovaná v JČS), který má obchod ve Vídni, prodá podnikateli, který je osobou registrovanou v České republice, kolo za 350 €.

Místem plnění je v tomto případě Rakousko. Rakouský podnikatel je povinen odvést daň na výstupu a daňový doklad pro českého plátce vystaví podle rakouských předpisů, viz Tab. 4.4. K výpočtům byly použity vzorce (4.3) a (4.5).

Tab. 4.4 Výpočty k příkladu č. 1

	Výpočet
Daň	$350 \times 0,1667^{80} = 58,35 \text{ €}$
Základ daně	$350 - 58,35 = 291,65 \text{ €}$

Zdroj: Vlastní zpracování

*Dle § 11 Abs. 6 UStG, se u částek, které nepřevyšují hrubou hodnotu **400 €** (včetně daně), může použít zjednodušený daňový doklad (Kleinbetragsrechnungen).⁸¹ Hranice hrubé částky byla 1. 3. 2014 zvýšena z tehdejších pouhých 150 €. Důvodem bylo snížení administrativních nákladů, jelikož zjednodušený daňový doklad nemusí obsahovat tolik informací jako standardní faktura, viz Obr. 4. 1. V České republice lze dle § 30 zákona o DPH vystavit zjednodušený daňový doklad v případě, že uvedená částka na dokladu nepřevyšuje **10 000 Kč**.⁸²*

⁸⁰ Koeficient pro výpočet daně shora u sazby 20 %.

⁸¹ Baumann – Söllner a Melhardt (2015).

⁸² Zákon o DPH.

Obr. 4.1 Zjednodušený daňový doklad k praktickému příkladu č. 1

Räderfüralle, GmbH		Datum: 20. 3. 2015
Oberlaaer Strasse 20		
A – 1100 Wien		
Menge	Warenbeschreibung	Endgelt
1	Mountainbike – Author Impulse	350 €
In Rechnunsbetrag sind 20 % USt enthalten.		

Zdroj: Vlastní zpracování

Praktický příklad č. 2

Rakouský podnikatel, který je osobou registrovanou v JČS (respektive osoba, která není registrována v JČS) kupuje hotel od českého podnikatele (český plátce daně). Hotel se nachází v Praze. Rakouský podnikatel sdělí prodávajícímu své DIČ.

Místem plnění je v tomto případě Česká republika, avšak nejedná se o dodání zboží bez odeslání či přepravy, kdy dodavatelem je tuzemský plátce (český podnikatel) ale o prodej nemovité věci, kde se místo plnění nachází dle § 10 zákona o DPH tam, kde se nachází příslušná nemovitost. Kdyby se hotel nacházel ve třetí zemi, např. ve Švýcarsku, a byl by prodán rakouské osobě registrované v JČS (respektive osobě, která není registrována v JČS), bylo by místem plnění Švýcarsko.

Český plátce má povinnost odvést na výstupu české DPH. Sdělení rakouského DIČ kupujícím nezakládá důvod pro jiný postup.

b) Dodání zboží s přepravou nebo odesláním (Lieferung von Gegenständen mit Beförderung oder Versendung)

Místo plnění u tohoto typu dodání stanovuje v České republice § 7 odst. 2 zákona o DPH, v Rakousku **§ 3 Abs. 8 UStG**. Znění ustanovení se lehce liší ale interpretace je v podstatě stejná. V obou zemích je místem plnění při dodání zboží, které je přepraveno či odesláno osobou, která uskutečňuje dodání nebo osobou, pro kterou se dodání uskutečňuje nebo popřípadě zmocněnou třetí osobou, místo, kde

přeprava začíná. V Rakousku je takové dodání označováno jako „bewegte Lieferung oder Transportlieferung“⁸³. Výraz je možné přeložit jako „dodání s pohybem“.

Při dodání zboží s přepravou nebo odesláním JČS pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě se z pohledu dodavatele jedná o osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně a povinnost přiznat daň a také případný nárok na odpočet z tohoto pořízeného zboží má pořizovatel, tedy osoba registrovaná v JČS.

Pokud ovšem přeprava začíná ve třetí zemi, za místo plnění se při dovozu a následujícím dodání zboží osobou, která daný dovoz zboží uskutečnila, považuje ten členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň při dovozu zboží.⁸⁴

Praktický příklad č. 3

Česká firma doveze nová čerpadla z Thajska a propustí toto zboží do volného oběhu v Rakousku. Po propuštění zboží do volného oběhu dodá zboží do Polska osobě, která je v Polsku registrována k dani.

V okamžiku uvedení zboží (čerpadel) do volného oběhu vzniká povinnost českému podnikateli přiznat daň v Rakousku. V tomto okamžiku se český podnikatel musí registrovat k dani v Rakousku a při následném dodání zboží do Polska uplatní osvobození tohoto plnění s nárokem na odpočet daně dle rakouského zákona (§ 3 Abs. 9 UStG – dodání zboží s přepravou do JČS). Povinnost přiznat daň a také případný nárok na odpočet z tohoto pořízeného zboží má polská osoba registrovaná v JČS.

c) Dodání zboží s instalací nebo montáží (Montagelieferung)

V českém zákoně o DPH je v § 7 odst. 3 uvedeno, že v případě dodání zboží s instalací nebo montáží, je místem plnění místo, kde se toto zboží instaluje, popřípadě smontuje. Jde o případy, kdy se prodávající zavazuje k instalaci či montáži zboží. Není nutno, aby instalaci provedla přímo osoba dodávající. Montáž může být provedena třetí osobou, která je ale smluvně zajištěna dodávajícím. Závazek instalace je nutné doložit správci daně. V praxi jsou většinou v rámci takového dodání uzavírány smlouvy o dílo. V daňovém přiznání se takové plnění bude vykazovat jako služba.

⁸³ Baumann – Söllner a Melhardt (2015)

⁸⁴ Zákon o DPH

Místo plnění při dodání zboží s instalací se v Rakousku posuzuje také dle místa, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Rakouská právní úprava určuje podmínky, kdy se jedná o dodání zboží s instalací a kdy o dodání zboží s přepravou. V případě, že teprve instalací je zboží plně dokončeno a technicky i ekonomicky významné práce jsou provedeny až v místě instalace, jedná se o dodání zboží s instalací (**Montagelieferung**). V případě, že jde o technicky nevýznamné montážní práce, je plnění posouzeno jako dodání zboží s odesláním nebo přepravou. Nicméně rakouský zákon nespecifikuje přesnou spodní limitní hranici pro množství montážních prací.⁸⁵

Praktický příklad č. 4

Rakouská firma (osoba registrovaná v JČS) dodává vakuovou stanici české firmě, která je plátcem daně v ČR. Při instalaci stanice firmy spolu uzavřely smlouvu o dílo, kde se rakouská firma zavazuje k instalaci dané vakuové stanice. Teprve instalací dojde k dokončení díla a významná část prací bude provedena právě v místě instalace. Firma má sídlo a výrobní závod, ve kterém dojde k instalaci stanice, v Domašově.

Místo zdanitelného plnění je v České republice, respektive v Domašově. Z titulu takto stanoveného místa plnění musí být daň uplatněna v České republice. Tuto daň uplatní osoba, která je v České republice registrována k dani, a jelikož se dodání zboží s instalací klasifikuje jako služba, tak rakouská firma může v tomto případě převést daňovou povinnost na českého plátce.

d) Dodání zboží na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území EU (Lieferung von Gegenständen an Bord von Schiffen, in Luftfahrzeugen oder Eisenbahnen Innerhalb des Gemeinschaftsgebietes)

Dle interpretace znění ustanovení v § 7 odst. 4 zákona o DPH je za místo plnění při uvedeném dodání zboží považováno místo, kde je zahájena přeprava osob. Zpáteční cesta se považuje za samostatnou přepravu.

⁸⁵ Baumann – Söllner a Melhardt (2015).

Rakouský UStG v § 3 Abs. 11 stanoví stejnou podmínku pro určení místa plnění u dodání zboží během přepravy cestujících lodí, letadlem nebo vlakem na území EU.

Praktický příklad č. 5

Na palubě letadla, které letí z Německa do Vídně, je cestujícím prodáváno během letu zboží.

Místem plnění při dodání zboží na palubě je dle § 3 Abs. 11 místo, kde se nachází místo zahájení přepravy. Proto místem plnění je Německo.⁸⁶

Praktický příklad č. 6

Během cesty vlakem, který jede z Olomouce do Vídně a pak zase zpět, jsou cestujícím prodávány noviny a občerstvení (káva, čaj a pečivo).

V případě cesty Olomouc – Vídeň bude místem plnění Česká republika (Olomouc) a při dodání zboží se uplatní česká daň. Na zpáteční cestě Vídeň - Olomouc bude místem plnění při poskytnutí občerstvení (bez stravovacího zařízení) Rakousko (Vídeň) a uplatní se rakouská daň. V obou případech nezáleží, že k prodeji může dojít již na území jiného členského státu. Rozhodující je místo, kde přeprava začíná (je zahájena).

e) Dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu (Lieferung von Gas über das Erdgasnetz, Elektrizität oder von Wärme und Kälte)

Místo plnění v případech dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu je v Rakousku ustanoveno v § 3 Abs. 13 a Abs. 14 UStG . Český zákon o DPH řeší tuto problematiku v § 7a zákona o DPH. Místem plnění při dodání tohoto zboží soustavami nebo sítěmi je místo, kde se nachází sídlo, místo podnikání nebo provozovna obchodníka, kterému je plyn, elektřina, chlad nebo teplo dodáváno. Obchodník je osoba, které je povinna k dani a nakupuje toto zboží za účelem dalšího prodeje (vlastní spotřeba je minimální). V případě dodání plynu, elektřiny, tepla či chladu prostřednictvím distribuční sítě spotřebitelům, je místem plnění místo, kde je zboží osobou, které je dodáváno, spotřebováno.

⁸⁶ Baumann – Söllner a Melhardt (2015).

Praktický příklad č. 7

Rakouská firma AG prodává proud soukromé osobě, která je usazená v České republice.

Místem plnění je dle § 3 Abs. 14 UStG je Česká republika, tedy místo, kde je elektřina spotřebována. Faktura bude vystavena Rakouskou firmou s českou daní z přidané hodnoty na výstupu.

Praktický příklad č. 8

Rakouská firma (osoba registrovaná k dani v JČS) uzavřela, s českou firmou se sídlem v České republice, která je také registrovaná k dani z přidané hodnoty v Rakousku, smlouvu o dílo. Předmětem smlouvy je **přestavba vakuové stanice** v hodnotě 15 000 €. Česká firma si vakuovou stanici vyzvedne v Rakousku a následně ji dodá do Polska (polskému plátcí daně) se kterým uzavřela kupní smlouvu. Při přestavbě vakuové stanice tvořil použitý materiál a přidané komponenty více jak 50 % celkového výkonu. Tento materiál si rakouská firma obstarala sama a na vlastní náklady.

§ 3 Abs. 4 UStG uvádí případ, kdy se při provádění prací na movité věci (Die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstandes) jedná nikoliv o službu, ale o dodání zboží. Hlavním kritériem pro posouzení, zda se jedná v takovém případě o službu nebo o dodání zboží je otázka, zda byly při přepracování přidány hlavní díly (Hauptstoff) nebo pouze vedlejší složky (Zutaten oder sonstige Nebensachen). V případě, že podnikatel přidal hlavní složky sám, na své náklady, jedná se dle rakouského zákona o dodání zboží (Werklieferung). V nejednoznačných situacích se použije kalkulace přidaného materiálu. Když je hodnota použitého materiálu vyšší jak 50 % celkové hodnoty výkonu, pohlíží se na plnění jako na dodání zboží.

V modelovém příkladu tedy rakouská firma bude posuzovat přestavbu vakuové stanice jako dodání zboží bez odeslání a přepravy a fakturace na českou firmu bude s rakouskou daní (19%) na rakouské DIČ české firmy (česká firma je registrovaná k dani v Rakousku). Místem plnění bude Rakousko. Následné dodání přestavěné vakuové stanice polskému plátcí českou firmou registrovanou k dani v Rakousku bude dle rakouského zákona osvobozeno od daně s nárokem na odpočet (jedná se o

dodání zboží do JČS). Místem plnění bude Polsko, kde při dodání vakuové stanice vznikne polskému plátcovi povinnost přiznat daň a následný nárok na odpočet.

4.3 Srovnání spotřebních daní

V následující podkapitole bude srovnáno daňové zatížení vybraných výrobků, které podléhají nejen dani z přidané hodnoty, ale jsou zatíženy také daní spotřební. Všechny výpočty jsou zaokrouhleny na dvě desetinná místa.

4.3.1 Pohonné hmoty

Spotřeba minerálních olejů je v Rakousku i v ČR regulována daní z přidané hodnoty a spotřební daní. V obou zemích jsou daně z minerálních olejů ze všech spotřebních daní nejvýnosnější. Pro možnost určení výše zdanění u minerálních olejů nutno vymezit základní vzorce.

$$\text{spotřební daň na 1 l minerálního oleje} = \frac{\text{příslušná sazba daně}}{100} \quad (4.6)$$

$$\text{celkem daň} = \text{spotřební daň} + \text{DPH} \quad (4.7)$$

$$\text{procentní podíl na ceně} = \frac{\text{celkem daň}}{\text{cena}} \quad (4.8)$$

Pro srovnání daňového zatížení v této oblasti byla vybrána motorová nafta a benzín (Natural 95), viz Tab. 4.5. K výpočtům v Tab. 4.5 byly použity vzorce (4.3), (4.6), (4.7) a (4.8).

V obou případech se procentní podíl daně na konečné ceně pro spotřebitele pohybuje takřka na stejné úrovni. U nafty je v ČR daňové zatížení vyšší o pouhých 0,04 p. b., u benzínu pak vyšší o 1,05 p. b. Celková cena, za kterou je možné pořídit benzín je v Rakousku k datu 23. 3. 2015 dle výpočtů průměrně vyšší, zato cena za naftu je v Rakousku k tomuto datu průměrně nižší. Při porovnání cen musíme brát ovšem v potaz nedávné snížení cen pohonných hmot (v ČR okolo 4 Kč u nafty i benzínu) z důvodů přebytků ropy na trhu a také oslabení české měny vůči euru. V průběhu minulého roku se průměrná cena benzínu i nafty v České republice

pohybovala kolem 36 Kč/l⁸⁷. Na výši zdanění a jeho porovnání mezi státy mají vliv nejen politická rozhodnutí, ale také změny na trhu a vývoj měnových kurzů.

Tab. 4.5 Výpočet zdanění u motorové nafty a benzínu (Natural 95)

NAFTA	Výpočet zdanění u motorové nafty			
	AT (EUR)	AT (CZK)	CZ (EUR)	CZ (CZK)
Cena ⁸⁸	1,12	30,79	1,14	31,23
Spotřební daň na 1 litr	0,40	11,00	0,40	10,95
DPH	0,19	5,13	0,20	5,42
Celkem daň	0,59	16,13	0,60	16,37
Procentní podíl daně na ceně	52,38	52,38	52,42	52,42
BENZÍN	Výpočet zdanění u benzínu			
	AT (EUR)	AT (CZK)	CZ (EUR)	CZ (CZK)
Cena ⁸⁹	1,18	32,44	1,13	31,16
Spotřební daň na 1 litr	0,48	13,25	0,47	12,84
DPH	0,20	5,41	0,20	5,41
Celkem daň	0,68	18,66	0,66	18,25
Procentní podíl daně na ceně	57,52	57,52	58,57	58,57

Zdroj: Vlastní zpracování

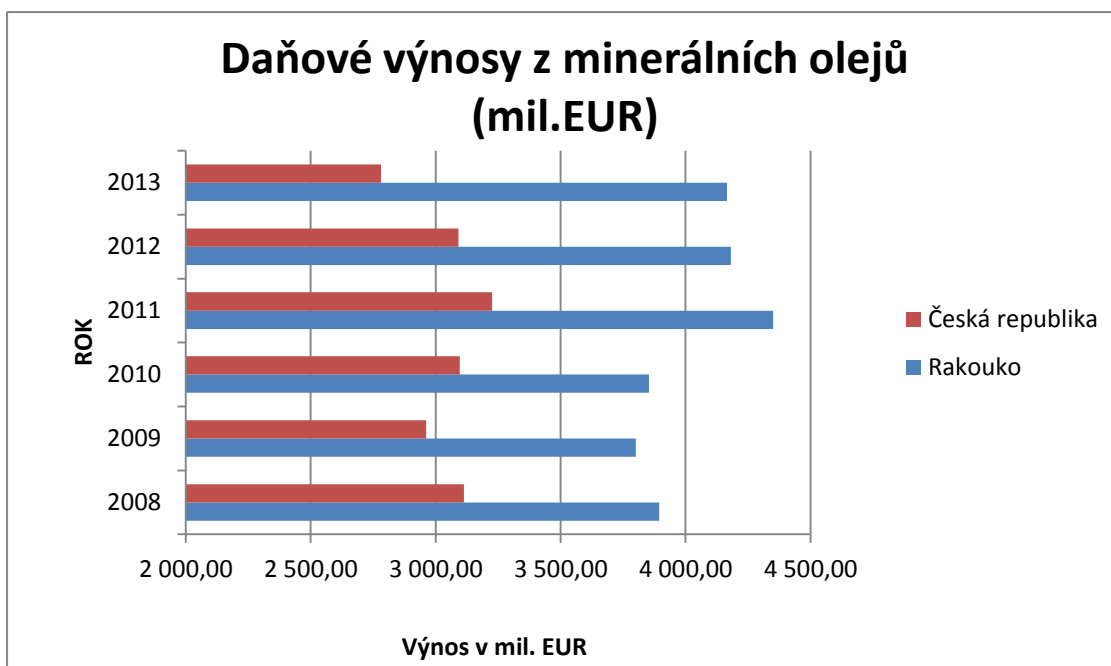
Celkové daňové výnosy z minerálních olejů v Rakousku a ČR jsou uvedeny v Grafu 4.6. Výnosy v České republice jsou po celé znázorněné období menší než v Rakousku. Vzhledem k tomu, že v minulosti vyšel benzín i nafta v Rakousku levněji, než v České republice, ale také například levněji než na Slovensku, je možné se domnívat, že mnoho českých či slovenských dopravních firem, kteří zprostředkují silniční zahraniční přepravu, nutili své řidiče z hlediska úspory tankovat především v zahraničí (tam, kde byl benzín levnější). Stejně se mohli chovat také jedinci, kteří bydlí v oblastech pohraničí s Rakouskem. Takové jednání mohlo mít za následek růst daňových výnosů v Rakousku a zároveň jejich pokles v České republice. Faktorů, které ovlivňují daňové výnosy z minerálních olejů, existuje samozřejmě mnohem více.

⁸⁷ Vyhláška o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad.

⁸⁸ Průměrná cena nafty k 23. 3. 2015.

⁸⁹ Průměrná cena benzínu k 23. 3. 2015.

Graf 4.6 Daňové výnosy z minerálních olejů



Zdroj: European Commission (2014), vlastní zpracování

4.3.2 Tabák

Pro srovnání výše zdanění u tabákových výrobků byly vybrány cigarety Marlboro Red a Benson & Hedges. V obou zemích se spotřební daň z cigaret skládá z procentní a pevné části. Základní odlišností u sazby daně pro cigarety je stanovení minimální výše na jeden kus. V ČR je minimální spotřební daň na 1 cigaretu **2,37 Kč**. Jednoduchým výpočtem je tedy možno si odvodit minimální spotřební daň, kterou musí zatížena každá „tradiční“ krabička cigaret s 20 ks. Minimální spotřební daň na takovou krabičku je tedy 47,40 Kč. V Rakousku u cigaret není stanovena minimální cena na 1 ks, ovšem **procentní část je ve výši 41 %** z maloobchodní ceny, v České republice je tato sazba pouhých 27%. Pevná část daně je naopak vyšší v České republice (o 0,19 Kč/ks), viz Tab. 4.6.

Tab. 4.6 Procentní a pevná část daně z cigaret

	CIGARETY	země	
		Rakousko	Česko
text	Procentní část daně	41%	27%
	Pevná část daně	0,04 €/ks (1,10 Kč/ks)	1,29 Kč/ks
	Minimální daň na 1 ks	-	2,37 Kč/ks

Zdroj: Vlastní zpracování

Pomocí následující Tab. 4.7 a Tab. 4.8 je možné srovnat podíl spotřebních daní a DPH na konečné ceně cigaret. Celková cena cigaret Marlboro Red je v Rakousku vyšší o 40,63 Kč než v ČR. Spotřební daň, která zatěžuje 1 ks cigarety je vyšší o 1,31 Kč. Co se týče celkového podílu spotřebních daní a DPH na konečné ceně krabičky Marlboro je zatížení vyšší v Rakousku, ale jen o 2,53 p. b.

Tab. 4.7 Daňové zatížení krabičky cigaret Marlboro Red v Rakousku

MARLBORO RED (20 KS)	EURO	CZK
CENA	4,97	136,63
DPH (20%)	0,83	22,77
PROCENTNÍ ČÁST (41%)	2,04	56,02
PEVNÁ ČÁST (0,04 €/ks)	0,80	21,99
CELKOVÁ SPOTŘEBNÍ DAŇ	2,84	78,01
SPOTŘEBNÍ DAŇ NA 1 KS	0,14	3,90
CELKOVÁ DAŇ	3,67	100,78
PODÍL DANĚ NA CENĚ V %	73,76	73,76

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.8 Daňové zatížení krabičky cigaret Marlboro Red v České republice

MARLBORO RED (20 KS)	EURO	CZK
CENA	3,49	96,00
DPH (21%)	0,61	16,66
PROCENTNÍ ČÁST (27%)	0,94	25,92
PEVNÁ ČÁST (1,29 Kč/ks)	0,94	25,80
CELKOVÁ SPOTŘEBNÍ DAŇ	1,88	51,72
SPOTŘEBNÍ DAŇ NA 1 KS	0,09	2,59
CELKOVÁ DAŇ	2,49	68,38
PODÍL DANĚ NA CENĚ V %	71,23	71,23

Zdroj: Vlastní zpracování

Benson & Hedges

Cena, za kterou si kuřák může koupit krabičku cigaret Benson & Hedges, je v Rakousku opět vyšší, a to o **48,96 Kč**. Celková spotřební daň, která je uvalena na 1ks je v České republice rovna minimální sazbě, 2,37 Kč/ks. Výše akcízu vypočtená na 1 ks cigarety Benson & Hedges dle sazeb byla nižší než minimální, tudíž muselo být použito sazby, která je v české právní úpravě určena jako nejnižší možná. V Rakousku je celková spotřební daň na 1 ks vyšší o 1,21 Kč. Co se týče celkového podílu daní na ceně, krabička zakoupená v ČR je tvořena z 83,19 % daněmi, v Rakousku je podíl daní na ceně v hodnotě 75,85 %.

Tab. 4.9 Daňové zatížení krabičky cigaret Benson & Hedges v Rakousku

BENSON AND HEDGES (20KS)	EURO	CZK
CENA	4,40	120,96
DPH (20%)	0,73	20,16
PROCENTNÍ ČÁST (41%)	1,80	49,59
PEVNÁ ČÁST (0,04 €/ks)	0,80	21,99
CELKOVÁ SPOTŘEBNÍ DAŇ	2,60	71,58
SPOTŘEBNÍ DAŇ NA 1 KS	0,13	3,58
CELKOVÁ DAŇ	3,34	91,74
PODÍL DANĚ NA CENĚ V %	75,85	75,85

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.10 Daňové zatížení krabičky cigaret Benson & Hedges v České republice

BENSON AND HEDGES (20KS)	EURO	CZK
CENA	2,62	72,00
DPH (20%)	0,45	12,50
PROCENTNÍ ČÁST (27%)	0,71	19,44
PEVNÁ ČÁST (1,29 Kč/ks)	0,94	25,80
CELKOVÁ SPOTŘEBNÍ DAŇ vypočtená	1,65	45,24
SPOTŘEBNÍ DAŇ NA 1 KS vypočtená	0,08	2,26
SPOTŘEBNÍ DAŇ NA 1 KS upravená	0,09	2,37
CELKOVÁ SPOTŘEBNÍ DAŇ upravená	1,72	47,40
CELKOVÁ DAŇ	2,18	59,90
PODÍL DANĚ NA CENĚ V %	83,19	83,19

Zdroj: Vlastní výpočty

Cigarety v Rakousku je možno pořídit jednoznačně za vyšší ceny než ČR, v případě podílů daní na konečné ceně je to ovšem složitější. V případě dražších, kvalitnějších cigaret (Marlboro) je daňová zátěž na jednu krabičku vyšší v Rakousku. V případě méně kvalitních cigaret (Benson & Hedges) je takové zatížení vyšší v České republice.

V případě průměrného evropského kuřáka, který vykouří čtrnáct⁹⁰ cigaret denně, tj. přibližně 260 krabiček za rok, je možné vypočítat odhad, kolik peněz takový kuřák ročně přispěje vládám v Rakousku a kolik v České republice, viz Tab. 4.11.

Tab. 4.11 Celková spotřební daň z cigaret odvedena průměrným evropským kuřákem za rok

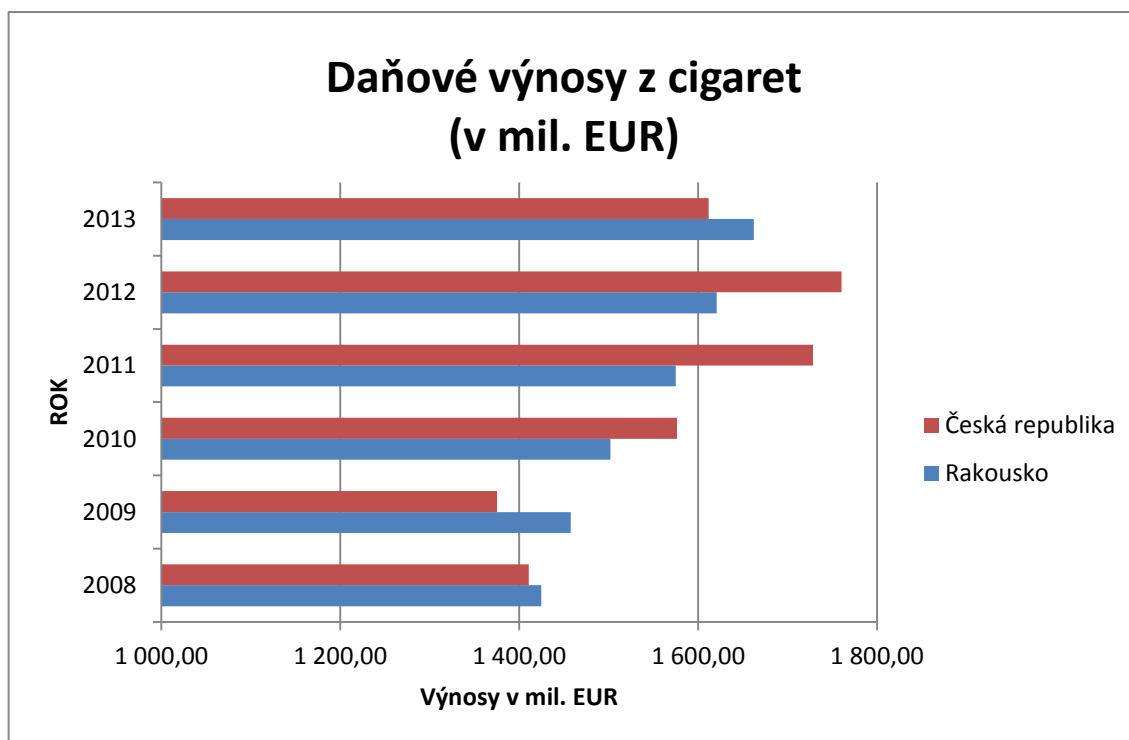
	Rakousko	Česká republika
Marlboro	26 202,61 Kč	17 779,10 Kč
Benson & Hedges	23 853,26 Kč	15 572,93 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkové výnosy, které plynuly do státních pokladen v letech 2008 – 2013, ze spotřebních daní uvalených na cigarety, znázorňuje Graf 4.7.

⁹⁰ Mrkvová (2012).

Graf 4.7 Daňové výnosy z cigaret (v mil. EUR)



Zdroj: European Commission (2014), vlastní zpracování

4.3.3 Alkohol

Na spotřebu veškerého alkoholu je v obou zemích uvalena spotřební daň (podle charakteru alkoholu) a také daň z přidané hodnoty. Stejně jako u ostatních spotřebních daní je základním cílem omezit nežádoucí spotřebu takových komodit. Ve spotřebě alkoholu se čeští občané pohybují na světové špičce. V oblasti spotřeby alkoholu tedy Rakousko jednoznačně převyšujeme. Pro dosažení srovnání, jaké je daňové břemeno, které nese spotřebitel při pití „tvrdého“ alkoholu, byla vybrána whisky Tullamore Dew a česká Becherovka, viz Tab. 4.12 a Tab. 4.13.

. Základem pro výpočet spotřební daně je množství čistého alkoholu v hektolitrech. Sazba v Rakousku je **1 200 EUR/hl** v Česku je tato sazba **28 500 Kč/hl** (přibližně 1 037 EUR). Obě sazby jsou větší než minimální hranice sazby pro alkohol stanovená evropskými právními předpisy (550 nebo 1 000 EUR/hl etanolu).

Daňové břemeno, kterým je zatížen 1 litr whisky Tullamore Dew je vyšší v ČR. Daně činí **41,56 %** konečné ceny. V Rakousku je podíl daní na ceně ve výši **35,35 %**. U Becherovky, kterou je možno v porovnání whisky brát jako levnější a méně kvalitní

alkohol, je podíl daní na ceně ještě vyšší. V ČR byl vypočítán podíl lehce přes 48 % a v Rakousku skoro 40% podíl daní na ceně pro konečného konzumenta Becherovky.

Lze tedy tvrdit, že daňové zatížení alkoholu je vyšší v České republice, ovšem cenu celkovou zaplatí vyšší obyvatelé Rakouska. S růstem ceny u tzv. značkových lihovin klesá relativní daňové břemeno. Potvrzuje se nám fakt, že daň má u alkoholu regresivní charakter. K možnosti provést výpočet spotřební daně u alkoholu je třeba vymezit základní vzorec (4.11), kde SD je spotřební daň.

$$SD \text{ z alkoholu} = \frac{\text{množství alkoholu v \%}}{100} \cdot \text{sazba daně} \cdot \text{celkové množství v l} \quad (4.11)$$

V Tab. 4.12 a 4.13 byly k výpočtům použity vzorce (4.3), (4.7), (4.8) a (4.11).

Tab. 4.12 Výpočet zdanění Tullamore Dew 1 l s 40 % alkoholu

TULLAMORE DEW 1l (40%)	AT (EUR)	AT (CZK)	CZ (EUR)	CZ (CZK)
CENA	25,70	706,49	17,13	471,00
DPH	4,28	117,77	2,97	81,77
SPOTŘEBNÍ DAŇ	4,80	131,95	4,15	114,00
CELKEM DAŇ	9,08	249,72	7,12	195,77
PODÍL DANĚ NA CENĚ V %	35,35	35,35	41,56	41,56

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.13 Výpočet zdanění Becherovky 0,7 l s 38 % alkoholu

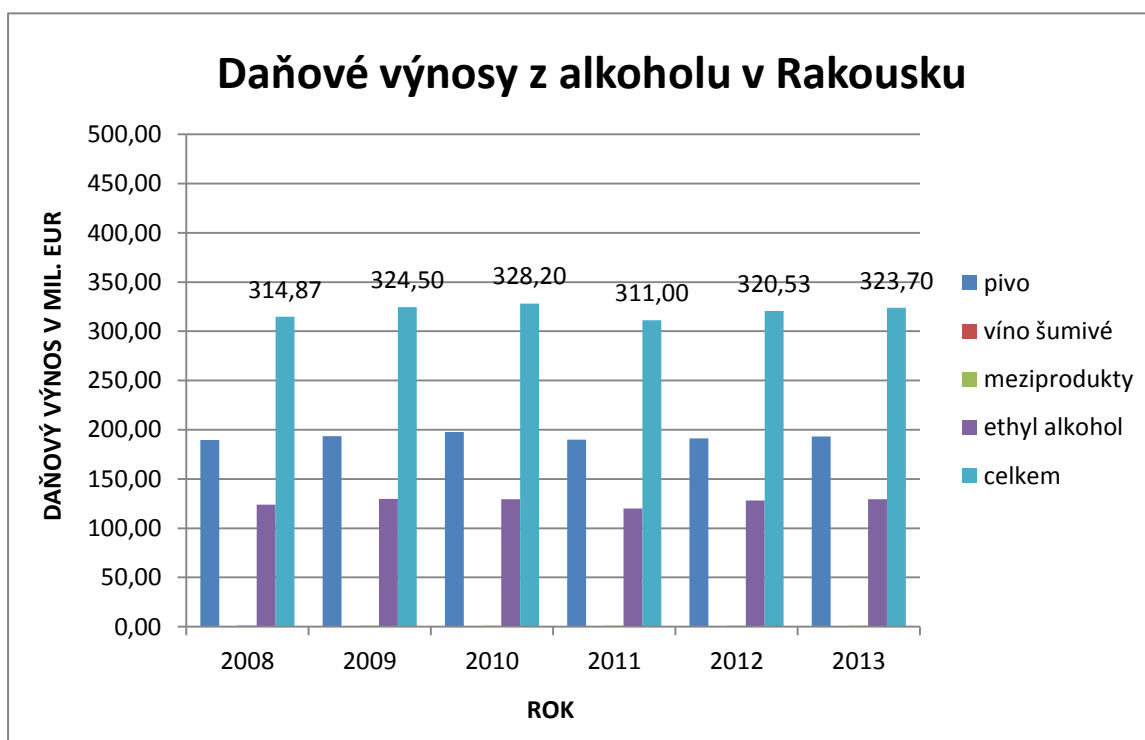
BECHEROVKA 0,7 l (38%)	AT (EUR)	AT (CZK)	CZ (EUR)	CZ (CZK)
CENA	13,69	376,34	8,99	247,00
DPH	2,28	62,74	1,56	42,88
SPOTŘEBNÍ DAŇ	3,19	87,75	2,76	75,81
CELKEM DAŇ	5,47	150,48	4,32	118,69
PODÍL DANĚ NA CENĚ V %	39,99	39,99	48,05	48,05

Zdroj: Vlastní zpracování

Absolutní částky, které plynuly vládám v Rakousku a ČR ze spotřeby alkoholu v letech 2008 - 2013, je možné analyzovat v Grafu 4.8 a v Grafu 4.9. Ve všech letech byly celkové výnosy z alkoholu vyšší v České republice. Výnosy z meziproduktů byly v Rakousku minimální a ze šumivého vína nulové z důvodů nulové sazby daně. Jak

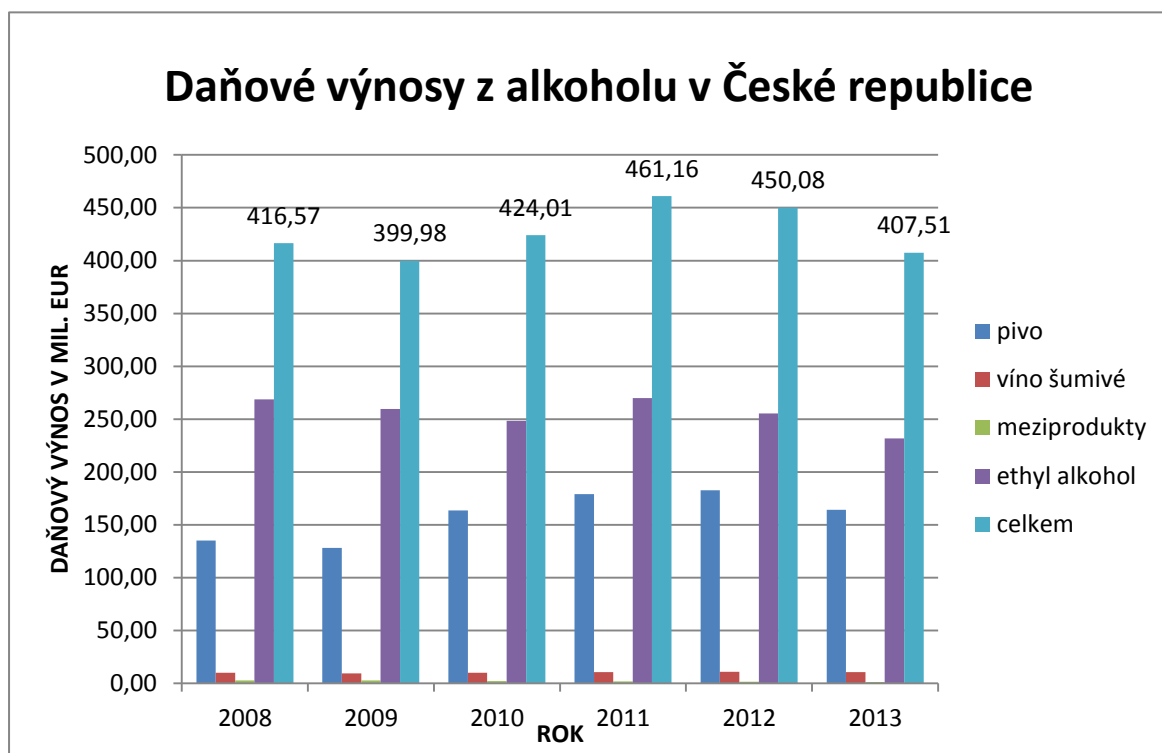
již bylo řečeno, od roku 2015 v Rakousku sazba daně změněna na 100 EUR/hl konečného produktu. Proto lze očekávat lehké zvýšení příjmů státních rozpočtů ze spotřebních daní vlivem zdanění šumivého vína. Výnosy z lihu jsou jednoznačně vyšší v České republice. Tento rozdíl bude jistě již v roce 2014 méně výrazný a to především z důvodů zvýšení daňové sazby v Rakousku z 1 000 na 1 200 EUR na hl čistého alkoholu. Daňové výnosy z piva jsou oproti tomu lehce vyšší v Rakousku. Důvodem může být vyšší sazba spotřební daně, kterou je zatížena výroba piva v Rakousku a také průběžný nárůst malých nezávislých pivovarů v České republice, které své výrobky zatěžují nižší sazbou daně. Celkem jsou výnosy ze zdanění alkoholu vyšší v ČR, dle získaných informací, především z důvodů nadprůměrné spotřeby alkoholu českými občany.

Graf 4.8 Daňové výnosy z alkoholu v Rakousku



Zdroj: European Commission (2014), vlastní zpracování

Graf 4.9 Daňové výnosy z alkoholu v České republice



Zdroj: European Commission (2014), vlastní zpracování

5 Závěr

V diplomové práci je zevrubně pojednáno o problematice nepřímého zdaňování a primárním cílem bylo provést srovnání a podrobnou analýzu aplikace tohoto druhu zdanění ve dvou vybraných státech, a to v České republice a Rakousku. Dané téma bylo vybráno především z důvodů neustále rostoucího významu nepřímých daní v daňových soustavách většiny zemí EU.

V první části diplomové práce byla nejprve pozornost zaměřena na teoretické aspekty nepřímých daní a proces jejich harmonizace v EU. Nepřímé daně jsou zahrnuty v konečné ceně zboží a služeb a primárně jsou děleny na selektivní a všeobecné. Nejvýznamnější všeobecnou spotřební daní je daň z přidané hodnoty, která se směrnicí č. 67/227/EHS stala jedinou akceptovatelnou daní z obratu ve všech zemích EU. V průběhu let došlo k prohlubování harmonizace daně z přidané hodnoty. Dnešním nejvýznamnějším legislativním předpisem v této oblasti je směrnice č. 2006/112/ES, která je neustále novelizována dalšími navazujícími směrnicemi. Jako nástroj k zajištění kooperace a výměny informací mezi jednotlivými členskými státy slouží především datový systém EU VIES a kontrolní statistický systém Intrastat, který slouží k zajištění dozoru nad pohybem zboží mezi členskými státy. K povinnosti vykazovat údaje v Intrastatu je nutné překročit určitý práh hodnoty pro odeslané a přijaté zboží v rámci intrakomunitárního plnění za kalendářní rok. V České republice je v současnosti tento práh stanoven ve výši 8 000 000 Kč pro odeslané i přijaté zboží, v Rakousku je práh pro vykazování vyšší a je stanoven v hodnotě 750 000 €.

V druhé teoretické části jsou představeny jednotlivé právní úpravy daně z přidané hodnoty, spotřebních a energetických daní ve vybraných zemích. Daň z přidané hodnoty je v České republice upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v Rakousku je upravena předpisem Umsatzsteuergesetz BGBl. Nr. 663/1994. Oba tyto zákony prochází neustálou novelizací. V České republice se v současnosti uplatňují tři sazby DPH, a to základní ve výši 21 %, první snížená ve výši 15 % a druhá snížená ve výši 10%. V Rakousku je základní sazba stanovena na úrovni 20 %, snížená sazba pak ve výši 10%. V Rakousku jsou uplatňovány navíc ještě dvě speciální sazby daně. Spotřební daní jsou v obou zemích zatíženy vybrané výrobky jako minerální oleje, tabák a alkohol. V Rakousku oproti České republice

navíc podléhají spotřební dani také nově pořízená vozidla, ze kterých je vybírána tzv. NOVA (Normverbrachsabgabe). Poplatníkem této specifické daně je vlastník automobilu a sazby se liší dle druhu vozidla a druhu motoru.

V praktické části byla nejprve pomocí makroekonomického ukazatele daňové kvóty porovnána úroveň daňového zatížení. Na základě analýzy získaných dat bylo zjištěno, že za sledované období od roku 2002 – 2013 byla složená daňová kvóta v Rakousku vyšší o 7,63 procentních bodů, než v České republice. Rozdíl daňového zatížení spočívá především ve větších sazbách přímých daní, které jsou uvaleny na rakouské občany a firmy sídlící v této zemi. Podíl nepřímých daní na HDP v České republice za sledované období rostl, zatímco v Rakousku spíše stagnoval. V roce 2013 již Česká republika vykazovala vyšší podíl daní nepřímého charakteru na HDP než Rakousko. Hlavním důvodem je především snaha České republiky přesunovat daňovou zátěž z úrovně přímé do nepřímé.

Základním rozdílem v oblasti daně z přidané hodnoty je výše obratu, po jehož překročení jsou osoby uskutečňující ekonomickou činnost povinny se registrovat k dani. V Rakousku je obratová hranice ve výši 30 000 EUR, v České republice je tato hranice vyšší, a to 1 000 000 Kč. Na praktických příkladech byla dále detailně rozebrána problematika správného určení místa plnění při dodání zboží.

V oblasti spotřebních daní bylo zjištěno, že u pohonných hmot je podíl daně na ceně v obou zemích takřka srovnatelný. Příčinou je ale především nedávné snížení cen pohonných hmot z důvodů přebytků na trhu. Celková daňová zátěž u cigaret a alkoholu je vyšší v České republice. Hlavním důvodem, ale nejsou značné rozdíly v sazbách spotřebních daní, ale zejména vyšší celkové ceny těchto komodit v Rakousku. Výpočty bylo potvrzeno, že v případě levnějšího, méně kvalitního alkoholu či cigaret, daň tvořila mnohem větší část celkové ceny. Významným rozdílem u daně z cigaret je stanovení minimální daně na jeden kus cigarety. V Rakousku minimální hranice stanovena není, ale sazba procentní části je stanovena ve výši 41 %.

Diplomová práce podává ucelené informace o problematice nepřímých daní a porovnáním daných oblastí v uplatňování DPH a daňové zátěže vybraných výrobků byl vytyčený cíl práce naplněn.

Seznam použité literatury

Knižní zdroje

- [1] BAUMANN-SÖLLNER Susanne a MELHARDT Stefan. SWK – Spezial Umsatzsteuer 2015. Wien: Linde Verlag. 524 s. ISBN 978-3-7073-3177-6.
- [2] DENIS, Cécile, Thomas HEMMELGARN a Brian SLOAN, eds. Taxation Trends in the European Union. 2014 Edition. Luxembourg. Publications Office of the European Union, 2014. 314 s. ISBN 978-92-79-35672-8
- [3] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH 2014 výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2014. 352 s. ISBN 978-80247-5118-4.
- [4] HAVEL, T. Meritum Daň z přidané hodnoty 2014. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 144 s. ISBN: 978-80-7478-466-8.
- [5] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika, 5.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- [6] NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 4.vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, 336 s. ISBN 978-809478-626-6.
- [7] SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. Praha: Wolters Kluwer, 2009. 163 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- [8] ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
- [9] ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- [10] ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie s praktickou aplikací, 2.vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [11] VANČUROVÁ Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. Praha: 1. VOX. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.
- [12] ZAJÍČKOVÁ, M., R. BOHÁČ a I. VEČEŘ. Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012. 480 s. ISBN 978-80-87576-21-2.

Internetové zdroje

- [13] Alkoholsteuergesetz 1994 (BGB1. Nr. 703/1994) [online]. Dostupný z: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004876>.
- [14] Biersteuergesetz 1995 (BGB1. Nr. 701/1994) [online]. Dostupný z: <http://www.api.or.at/sp/download/gestze/07%20biersteuergesetz%20.pdf>.
- [15] DUBINOVÁ, Petra. *Komparace daňových reforem během finanční a ekonomické krize v starých a nových zemích EU*. Praha, 2015. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra veřejných financí. Dostupný z: https://www.vse.cz/vskp/43972_komparace__danovych_reforem_behem_financni_a%C2%A0ekonomicke_krize_v%C2%A0starych_a%C2%A0novych_zemich_eu.
- [16] EUROPEAN COMMISSION. *Excise Duty Tables (Tax receipts – Alcoholic beverages)*. Brussels, 2014 [online]. European Commission. cit. [20. 3. 2015]. Dostupný z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties_alcohol_en.pdf.
- [17] EUROPEAN COMMISSION. *Excise Duty Tables (Tax receipts – Energy products and Electricity)*. Brussels, 2014 [online]. European Commission. cit. [20. 3. 2015]. Dostupný z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties_energy_products_en.pdf.
- [18] EUROPEAN COMMISSION. *Excise Duty Tables (Tax receipts – Manufactured Tobacco)*. Brussels, 2014 [online]. European Commission. cit. [20. 3. 2015]. Dostupný z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf.

- [19] FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Zvláštní režim jednoho správního místa Mini One Stop Shop – EU režim ze dne 21. 8. 2014* [online]. Finanční správa. cit. [16. 4. 2015]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-mezinarodni-spoluprace-a-dph/MOSS_info.pdf.
- [20] Mineralölsteuergesetz 1995 (BGB1. Nr. 630/1994) [online]. Dostupný z: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004908>.
- [21] MRKVOVÁ, Tereza. *Český kuřák vykouří 14 cigaret denně*. 2012 [online]. Hospodářské noviny. cit. [12. 4. 2015]. Dostupné z: <http://domaci.ihned.cz/c1-58511280-cesky-kurak-vykouri-14-cigaret-denne-v-kuractvi-jsme-na-12-miste-v-eu>.
- [22] OECD. Revenue Statistic – Comparative tables [online]. OECD. cit. [20. 3. 2015]. Dostupné z: <http://stats.oecd.org/>.
- [23] POLEHŇOVÁ, Silvie. *Srovnání daňové soustavy Rakouska a České republiky se zaměřením na daň z příjmů právnických osob*. Praha, 2013. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů, Katedra mezinárodní obchod. Dostupný z: http://www.vse.cz/vskp/37664_srovnani_danove_soustavy_rakouska_a%C2%A0ceske_republiky_se_zamerenim_na_dan_z%C2%A0prijemu_pravnickych_osob.
- [24] PricewaterhouseCoopers. PwC. *Value added tax in Austria*. říjen 2014 [online]. Pwc. cit. [1. 4. 2015]. Dostupné z: <http://files.pwc.at/publications/steuern/vat-guide-2014-english.pdf>.
- [25] Směrnice Rady č. 2013/61/EU ze dne 17. prosince 2013 [online]. EUR – LEX. cit. [19. 4. 2015]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0061&from=CS>.
- [26] Tabaksteuergesetz 1995 (BGB1. Nr. 704/1994) [online]. Dostupný z: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004877>.

- [27] UAMK. Ceny pohonných hmot v EU [online]. UAMK cit. [21. 3. 2015]. Dostupné z: <http://www.uamk.cz/informace-pro-motoristy/ceny-pohonných-hmot-v-evrope>.
- [28] Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG), Berücksichtigter Stand der Gesetzgebung: 1. März 2015 [online]. Dostupný z: http://www.jusline.at/Umsatzsteuergesetz_%28UStG%29.html.
- [29] Vyhláška č. 328/2014 Sb. ze dne 16. prosince 2014, o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad.
- [30] Weingesetz 2009 (BGBl. I Nr. 111/2009) [online]. Dostupný z: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20006524>.
- [31] Zákon č. 235/2004 Sb. ze dne 1. dubna 2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [32] Zákon č. 353/2003 Sb. ze dne 26. září 2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
- [33] Zákon č. 261/2007 Sb. ze dne 19. září 2007, o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratek

Abs. – Abschnitt (odstavec)

CZK – česká koruna

ČNB – Česká národní banka

DK – daňová kvóta

DPH – daň z přidané hodnoty

EHS – Evropské hospodářské společenství

ES – Evropské společenství

EU – Evropská unie

EUR - euro

HDP – hrubý domácí produkt

JČS – jiný členský stát

mil. – milión

mld. – miliarda

odst. – odstavec

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

p. b. – procentní bod

písm. – písmeno

SD – soudní dvůr

SDK – složená daňová kvóta

UStG – Umsatzsteuergesetz (zákon o DPH)

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2015



Bc. Kateřina Baránková

Seznam příloh

Příloha č. 1 Formulář daňového přiznání k DPH v České republice

Příloha č. 2 Formulář daňového přiznání k DPH v Rakousku